

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DENETİM KALİTESİ VE ROTASYON:
ÜLKEMİZDE ALGILANMASI

Dilek KARAASLAN

2501130728

TEZ DANIŞMANI

Prof. Dr. Ahmet TÜREL

İSTANBUL - 2019



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : DİLEK KARAASLAN Numarası : 2501130728
Anabilim Dalı /
Anasanat Dalı / Programı : MUHASEBE Danışmanı : PROF.DR.AHMET TÜREL
Tez Savunma Tarihi : 20.06.2019 Saati : 14.00
Tez Başlığı : DENETİM KALİTESİ VE ROTASYON : ÜLKEMİZDE ALGILANMASI.

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinin 36. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜNE OYBİRLİĞİ / ~~OYÇOKLUĞU~~yla karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATI (KABUL / RED / DÜZELTME)
PROF.DR.AHMET TÜREL		Kabul
DOÇ.DR.ABDURRAHMAN TAYLAN ALTINTAŞ		Kabul
DOÇ.DR.AYÇA AKARÇAY ÖĞÜZ		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATI (KABUL / RED / DÜZELTME)
DOÇ.DR.MELİS ERCAN		
DOÇ.DR.AYŞE PAMUKÇU		

ÖZ

“DENETİM KALİTESİ VE ROTASYON: ÜLKEMİZDE ALGILANMASI”

DİLEK KARAASLAN

Finansal tablo denetimi yapan bağımsız denetçiler, bilgi riskini en aza indirgeyerek finansal tabloların güvenilirliğini artırmaktadırlar. Yatırımcılar, kredi veren kuruluşlar ve diğer tüm finansal tablo kullanıcıları, güvenilir olduğuna inanılan bu tablolar sayesinde en doğru kararı vermektedir. Tüm bu sonuçlara ulaşabilmek için denetimin en doğru ve en kaliteli şekilde yapılması gerekmektedir.

Denetimde kalitenin en önemli göstergelerinden biri olan denetçinin bağımsızlığıdır. Denetim firması rotasyonunun, denetimde bağımsızlığın göstergelerinden biri olduğu iddia edilmektedir. Bu nedenle rotasyonun, denetim üzerinde etkisi ile ilgili ulusal ve uluslararası alanda çeşitli araştırmalar yapılmış ve farklı bulgulara ulaşılmıştır.

Bu çalışmanın amacı, ülkemizdeki finansal tablo kullanıcıları için, denetim rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki algısını ölçmek ve konu ile ilgili olarak düzenleyici kurumlara öneriler sunmaktır. Bağımsız denetim rotasyonunun algılanan denetim kalitesi üzerindeki etkisini ölçmek için özel ve kamu kesimi bankalarının, kredi tahsis birimleri, kredi analiz birimleri ve proje kredileri tahsis departmanlarında çalışan uzmanların katılımı ile veriler toplanmış ve sonuçlar analiz edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız denetim, rotasyon, denetim süresi, denetim kalitesi, Türkiye

ABSTRACT

“AUDIT QUALITY AND ROTATION: PERCEPTION IN TURKEY”

DİLEK KARAASLAN

Independent auditors conducting audits of financial statements minimize the risk of information and increase the reliability of the financial statements. Investors, lenders, and all other users of the financial statements make the most accurate decision through these statements believed to be reliable. In order to achieve all these results, it is necessary to perform the most accurate and high quality inspection.

The independence of the auditor is one of the most important indicators of quality in auditing. Audit firm rotation is claimed to be one of the indicators of independence in auditing. For this reason, various studies have been conducted in national and international fields about the effect of rotation on inspection and different findings have been reached.

The purpose of this study is to measure the perception of audit rotation on the quality of audit and to present recommendations to the regulatory authorities for the purpose of the audit. In order to measure the effect of independent audit rotation on perceived audit quality, data were collected with the participation of private and public sector banks, credit allocation units, credit analysis units and project credits allocation departments and the results were analyzed.

Keywords: Independent audit, rotation, audit tenure, audit quality, Turkey

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın amacı, ülkemizdeki finansal tablo kullanıcıları için, denetim rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki algısını ölçmek ve konu ile ilgili olarak düzenleyici kurumlara öneriler sunmaktır.

Denetimde rotasyon ve denetim kalitesi konusunda uluslararası alanda birçok akademik çalışma yapılmış olmasına rağmen, ulusal platformda bu konuda yapılan çalışmaların sınırlı olduğu gözlemlenmiştir. Bu anlamda, bu çalışmanın ulusal literatüre katkıda bulunacağı öngörülmektedir.

Bu çalışmanın hazırlanmasında her aşamada büyük desteğini gördüğüm tez danışmanım Prof. Dr. Ahmet Türel'e, tüm hayatım boyunca benden maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen, her zaman yanımda olan sevgili annem Nermin KAÇMAZ'a, sevgili babam Hüseyin KAÇMAZ'a, uzaklarda bile bana her anlamda destek olan sevgili kardeşim Oktay KAÇMAZ'a, bana her zaman destek olarak çalışmamı tamamlamamı sağlayan eşim Erkan Dursun KARAASLAN'a teşekkürü borç bilirim.

Dilek KARAASLAN

İstanbul, 2019

İÇİNDEKİLER

ÖZ	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ.....	v
KISALTMALAR LİSTESİ.....	viii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM: BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE..... 4

1.1. Denetim	4
1.2. Kalite Kavramı	7
1.3. Bağımsız Denetim.....	8
1.4. Bağımsız Denetimde Kalite	11
1.4.1. Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler	13
1.4.1.1. Denetim Firmasının Kurumsal Yapısı, Kapasitesi ve Büyüklüğü	13
1.4.1.2. Denetim İşini Yürüten Denetçinin, Denetim Kalitesine Etkisi	15
1.4.1.3. Diğer Faktörler	16
1.4.2. Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol	17

İKİNCİ BÖLÜM: BAĞIMSIZ DENETİMDE ROTASYON..... 21

2.1. Denetimde Rotasyon ve Zorunlu Denetim Firması Rotasyonu Uygulaması.....	22
2.1.1. Zorunlu Denetim Firması Rotasyonunun Faydalı Yönleri.....	24
2.1.2. Zorunlu Denetim Firması Rotasyonunun Sakıncalı Yönleri.....	26
2.2. Türkiye’de Zorunlu Denetim Firması Rotasyonu Uygulaması.....	28
2.3. Diğer Ülkelerde Zorunlu Denetim Firması Rotasyonu Uygulamaları.....	31
2.4. Zorunlu Denetim Firması Rotasyonunun Denetim Kalitesine Etkileri Hakkında Yapılan Çalışmalar.....	35

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: ÜLKEMİZDE DENETİM KALİTESİ ve ROTASYONUN ALGILANMASI ve UYGULANMASINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA..... 39

3.1. Araştırmanın Amacı ve Araştırma Sorusunun Önemi	40
3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları	40

3.3. Veri Toplama Yöntemi	41
3.4. Araştırmanın Bulguları.....	41
3.5. Araştırma Bulgularının Analizi.....	46
3.6. Araştırmanın Katkıları ve Gelecekte Bu Konuda Yapılabilecek Araştırma Konuları.....	47
SONUÇ.....	48
KAYNAKÇA	50
Ek 1: Kredi Verenler İçin Uygulanan Anket Soruları.....	57
TABLolar LİSTESİ	
Tablo 1: Dünyada Zorunlu Denetim Rotasyonu Süreleri	32

KISALTMALAR LİSTESİ

a.g.e	:Adı Geçen Eser
AAA	:The American Accounting Association (Amerikan Muhasebe Birliği)
AICPA	:American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
GAO	:Government Accountability Office (Amerika Birleşik Devleti Saymanlık Ofisi)
IAASB	:International Auditing and Assurance Standards Board (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)
IESBA	:International Ethics Standards Board for Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Etik Standartları Kurulu)
ISA/UDS 220	:Quality Control For Audit Work (Denetim İşinde Kalite Kontrol)
ISQC 1	:Quality Control For Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information and Other Assurance and Related Services Engagements (Tarihi Mali Bilgiler ile Diğer Güvence ve İlgili Hizmetler Sözleşmelerinde Denetim ve İnceleme Yapan Firmalarda Kalite Kontrol)
IFAC	:International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
KGK	:T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
PCAOB	:Public Company Accounting Oversight Board (Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu)
TTK	:Türk Ticaret Kanunu
SEC	:Securities and Exchange Commission (Amerikan Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu)

GİRİŞ

Denetim firması rotasyonu, denetimin kalitesi ve denetçinin bağımsızlığıyla doğrudan ilişkili bir süreç olarak görüldüğünde, denetçinin müşteri işletme personeli ve yönetimiyle olan yakın ilişkisinin önlenmesi amacıyla, denetim kalitesini artırmanın bir yolu olarak kabul edilebilir.

Bağımsız denetçilerin güvenilirlikleri, son yıllarda yaşanan birçok muhasebe skandalı nedeniyle zarar görmüştür. Bu anlamda, denetçi bağımsızlığının hem görünürde hem de gerçekte artırılması, kamu güveninin yeniden kazanılması ve böylece denetim kalitesinin artırılması için, birçok ülkede düzenlemeler yapılmış, standart ve kurallar getirilmiştir.

2002 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası (SOX), ilk olarak Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB) adında bir kamusal kurum kurulmasını gerektirmiş ve bu kurum, halka açık şirketlerin finansal tablolarını denetlemekle görevli bağımsız muhasebe şirketlerini, gözetim altında tutmak, denetlemek, gerektiğinde yaptırımlarda bulunmak ve gerekli mevzuatı oluşturmak üzere yetkilendirmiştir.

Bu nitelikteki düzenlemeler, daha sonra Avrupa ülkelerinde de yapılmıştır. Nitekim ülkemizde de Sermaye Piyasası Kurulu ve T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), benzer nitelikteki düzenlemeleri gerçekleştirerek yürürlüğe koymuştur. Bağımsız denetimde rotasyon ve süreleriyle ilgili düzenlemeler, T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yürütülmektedir.

İlgili düzenlemelerin, denetçi bağımsızlığının sağlanması için getirdiği hususlar, verilen hizmetlerin sınırlandırılması ile kalmamış, bağımsız denetim firması ve denetim ekibine rotasyon uygulanmasını da bir şart olarak öngörmüştür. Türkiye ve ABD'deki kural koyucular denetimde rotasyon uygulamasında farklı yaklaşımlar benimsemiştir.

Bu çalışma, denetim hizmetinde kalite sorununun yol açtığı problemlerin tespit edilmesi ve söz konusu problemlerin, firmalar ve denetimin sonuçlarıyla bağlantılı olan üçüncü kişileri ne şekilde etkilediğini incelemesi açısından önem taşımaktadır.

Bu çalışmanın amacı, bağımsız denetimde zorunlu denetim firması rotasyonu ile ilgili, mevcut bilgileri derleyerek, bu bilgileri değerlendirmek, herhangi bir eksiklik var ise, söz konusu eksikliklerin altını çizmek, kanun koyucuları bilgilendirmek ve yine mevcut literatürdeki eksiklikleri belirleyerek önerilerde bulunmaktır. Çalışma, bağımsız denetimde zorunlu denetim firması rotasyonu politikasını uygulamış olan ülkelerle ilgili bilgileri de içermektedir.

Bu çalışma ayrıca, zorunlu denetim firması rotasyonunun, denetim hizmeti kalitesine olan etkilerine dikkat çekmeyi amaçlamaktadır. Denetim görev süresi ve zorunlu denetim firması rotasyonunun denetim kalitesine etkisi ile ilgili olarak, bu çalışmaya rehberlik etmesi açısından araştırma sorusu şöyle belirlenmiştir:

“Denetimin süresi ve zorunlu denetim firması rotasyonu uygulanması, Türkiye’de bulunan şirketlerin denetim hizmetinin kalitesini etkilemekte midir?”

Çalışmanın ilk bölümünde, denetim kavramı, kalite kavramı gibi genel kavramlar açıklanacak, bağımsız denetimde kalite ve bağımsız denetimin kalitesini etkileyen faktörler incelenecektir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, daha önce yapılmış olan araştırmalardan elde edilen bulguların ışığında, denetim kalitesinin iyileştirilmesine yönelik denetim rotasyonu çerçevesindeki uygulamalar, çeşitli ülkelerde düzenlenmiş olan yasa ve uygulamalar ile ülkemizde düzenlenmiş olan yasa ve düzenlemeler incelenecektir.

Üçüncü bölümde, denetim firması rotasyonunun, finansal tablo kullanıcıları tarafından nasıl algılandığı ve denetim kalitesi üzerindeki etkisini ölçen bir araştırmanın sonuçlarına yer verilmiştir.

Bu çalışma sonucu elde edilen bulguların, denetim hizmetini veren denetim şirketlerine, yasal düzenlemeler yapan T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim

Standartları Kurumu (KGK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ve Sermaye Piyasası Kurulu ve bu hizmetten faydalananlara yararlı olması umulmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE

1.1. Denetim

Denetim, bir kuruluşun mali verilerinin, faaliyet raporlarının ve mali tablolarının, bağımsız biri tarafından incelenmesidir. Denetim faaliyeti, bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu gibi finansal raporların ve genel muhasebe politikalarının incelendiği ve bağımsız denetim raporu ile sonuçlanan faaliyetler dizisidir.

Bu tanımdan hareketle, denetimin amacını, finansal raporlarda sunulan bilgilerin, bir bütün olarak ele alınarak, kuruluşun finansal durumunu, ilgili raporlara doğru bir şekilde yansıtıp yansıtmadığına dair bir görüş oluşturmak olarak tanımlamak mümkün olabilir.

Ayrıca denetim faaliyetinin amacı, incelenen firmanın sunduğu mali tablolar ile, yasa koyucular tarafından belirlenmiş ölçütlerin ne derece uyumlu olduğunun araştırılması, yönetimin iddiaları ile ilgili kanıt toplamak ve elde edilen sonuçları raporlamaktır. Denetim faaliyeti, tecrübeli ve bağımsız kişiler tarafından yürütülmelidir.¹ Burada firmanın sunduğu mali tablolarda yer alan unsurlar, kayıtlar ve muhasebe sistemleri hakkında firmanın yaptığı açıklamalar, niteliklerine göre farklı şekillerde denetlenmektedir.²

Denetim ile ilgili tanımlarda, bir faaliyetin “denetim faaliyeti” olabilmesi için, taşınması gereken unsurların ve denetim sürecinin aşağıdaki gibi ifade edildiği gözlenmiştir:³

¹ Alvin A.Arens, Randal J.Elder, Mark S.Beasley, **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, 11.bs., New Jersey, Prentice Hall, 2006 a.g.e., s.4

² Donald H. Taylor, G. William Glezen, **Auditing: Integrated Concepts and Procedures**, 7.bs., New York, John Wiley&Sons, 1997, s.3.

³ Douglas R. Carmichael, John J. Willingham, Carol A. Schaller, **Auditing Concepts and Methods**, 6.bs., New York, McGraw-Hill Co., 1996, s.4.

-Sistematiik Süreç: Denetim faaliyeti, planlı, birbirini takip eden, mantık kuralları dâhilinde ve makul şekilde sıraya dizilmiş birtakım faaliyetlerden oluşur. Buna göre, denetim faaliyeti makul ve düzenli bir faaliyetler dizinidir.

-Tarafsızlık: Denetim sürecinde toplanılan bilgilerin, bu bilgiler elde edilirken kullanılan yöntemlerin, en tarafsız ve bağımsız şekilde hareket edilerek toplanmasıdır. Kalıplardan ve peşin hükümlerden sıyrılmış olarak davranabilmek anlamına gelmektedir.

-Denetim Kanıtlarının Toplanması ve Sonuçların İncelenmesi: Denetim faaliyeti yürütülürken, ileri sürülen savların ve yapılan açıklamaların dayanağı olan kanıtların toplanması ve sonuçların incelenmesi öncelikli ve önemlidir. Bu kısım daha çok saha çalışması olarak özetlenebilir.

-Müşteri İşletmenin Faaliyetleri ile İlgili Sunduğu Bilgiler: Denetim faaliyeti yürütülürken, incelenecek, uygunluğu araştırılacak ve denetimi yapılacak olan temel içerik, iktisadi konu ve faaliyetler ile ilgili öne sürülen iddialardır.

-Önceden Belirlenmiş Kurallar ile Sunulan Bilgilerin Uyup Uymadığı: Denetim, önceden belirlenmiş kurallar ve kriterler ile ortaya atılan iddiaların örtüşüp örtüşmeme durumunu veya ne derece örtüşüğünü belirler.

-Elde Edilen Veriler Işığında Son Durumun Yönetime veya İlgili Kişilere Bildirilmesi: Saha çalışması tamamlandığında elde edilen verilerin ve bu verilerin değerlendirme sonuçlarının, denetimin taraflarına bildirilmesi gerekliliğini ifade eder. Sonuçların, karar alıcılar tarafından etkili olabilmesi için net ve doğru bilgiler içermesi uygun olur. Tüm planlanan denetim faaliyetleri tamamlandığında ve müşteri işletme ile mutabık kalındığında, denetim de tamamlanmış sayılır.

Denetim faaliyeti, denetim raporunun hazırlanması için gerekli verilerin toplanması ile başlar. Müşteri işletme yönetimi, yasalara ve genel muhasebe kurallarına uygun olarak hazırlanmış mali raporları ve denetçinin ihtiyacı olan her türlü mali veriyi hazırlar. Denetçiler incelemeye, kuruluşun faaliyetlerini, bulunduğu sektördeki özellikli durumları anlamaya çalışarak ve raporlama kısmında, sonuçları

etkileyebilecek durumları dikkate alarak faaliyetlerini sürdürür ve en sonunda denetim raporunu hazırlayıp, ilgili kişilere sunar.

Denetim faaliyetlerini, gerçekleştirilme amacına göre üç kısımda inceleyebiliriz:⁴

Denetim faaliyeti yapılırken, incelenmesi gereken ilk veri çoğunlukla finansal tablolar olmaktadır. Finansal tablo denetiminin amacı, denetimi yapılan finansal tabloların, önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olup olmadığının tespit edilmesidir. Bu tespit yapılırken kullanılacak ölçütler, finansal raporlama standartlarıdır. Denetçi, denetim sürecini tamamladığında, işletmenin denetlenen finansal tablolarının, işletmenin mali durumunu doğru şekilde yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüşe ulaşır.

Denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilme amacına göre incelenmesi gereken ikinci denetim türü, uygunluk denetimidir. Uygunluk denetiminin amacı, denetimi yapılan işletmenin faaliyetlerinin, sınırları içinde bulunduğu ülkenin veya bağlı olduğu makamların belirlemiş olduğu, yasa, yönetmelik ve her türlü düzenlemeye uygun olup olmadığının saptanmasıdır.⁵

Uygunluk denetimi yapanlar, işletme içinden yönetim tarafından belirlenen kişilerden olabileceği gibi, işletme dışından bağımsız kişiler de olabilir. Örneğin, işletmenin finans ve muhasebe müdürlüğünün yayınladığı yönergeye uygun olarak işlem yapılıp yapılmadığının denetimi, bir uygunluk denetimi sayılabilir. Aynı zamanda, düzenlenen satış faturalarında hesaplanan Katma Değer Vergisi oranının, Vergi Usul Kanunu'na belirlenen oranlarla uyumlu olup olmadığının denetimi de bir uygunluk denetimidir.

Yapılan bağımsız denetimin, amacına uygun olarak etkin bir biçimde kullanılabilmesi için; müşteri işletmenin evrak kayıt ve dosyalama sisteminin etkin olması, bağımsız denetimi yürütecek olan denetçinin, denetim işini ciddiyle

⁴ Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 11.bs İstanbul, Arıkan Basım, 2007, s.16.

⁵ William F. Messier, Steven M. Glover, Douglas F. Prawitt, **Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach**, 4. bs., McGraw Hill Irwin, Boston, 2006, s.55.

yapması ve raporlama yaparken sistemli bir biçimde yaparak, raporlarının anlaşılabilir ve güvenilir esaslara bağlanmış olması gerekmektedir.

Uygunluk denetimi sonucunda elde edilen veriler, işletme yöneticilerine raporlanmaktadır. Bu nedenle uygunluk denetimi genelde işletme içindeki kişilerce yapılmakta, bu çalışanlar da kendi yöneticilerine raporlama yapmaktadır. İstenildiği takdirde, bağımsız denetçiye de başvurulabilir. Bu durumda bağımsız denetim, yalnızca dışardan bir göz ile kontrol katmanı sağlamakla kalmaz, aynı zamanda şeffaflık yaratabilir ve şirketin genel imajını geliştirebilir.

Bir diğer denetim türü olan faaliyet denetimi ise, yönetimin performansını, etkinliğini ve verimliliğini değerlendirebilmek amacıyla, işletmenin faaliyet metotlarının ve yöntemlerinin incelenmesidir.⁶ Faaliyet denetiminin temel amacının, işletmenin çıkarlarının korunması olduğu söylenebilir. Faaliyet denetimi, iç denetimin doğal bir uzantısı olmakla birlikte, kapsamı iç denetime kıyasla daha geniştir. Denetlenen işletmenin, kurumsal yapısını, iş akışını, iç kontrol mekanizmalarını, tepe yönetimin başarılı olup olmadığını ve saptanan hedeflere ulaşp ulaşmadığını ölçmeye yönelik kapsamlı bir denetim türüdür.

Bir işletmede yapılan faaliyet denetiminin amacı, her işletmeye ve işletmenin faaliyet konusuna göre değişmektedir. Örneğin, faaliyet denetiminin amacı bir işletmede açılan yeni şubenin, kârlılığa etkisinin araştırılması iken, bir diğer işletmede kiralanen yeni makinanın üretime etkisi olabilmektedir. Bu açıdan faaliyet denetimi raporu hem çok kapsamlıdır, hem de işletmenin kendine özgü ihtiyaçlarını içermektedir.

1.2. Kalite Kavramı

Kalite kavramı her ne kadar günlük dilde, çeşitli bilimsel yazılarda, makalelerde ve üretimde farklı anlamlarda kullanılsa da, Fransızca'da "nitelik" anlamında olup, Türkçe kullanımı tarihsel olarak değişkenlik göstermektedir.

⁶ Alvin A.Arens, Randal J.Elder, Mark S.Beasley, **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, 11.bs., New Jersey, Prentice Hall, 2006., s.14.

Önceleri tüketici tarafından kullanılan malın veya alınan hizmetin, tüketicide yarattığı hoşnutluk veya hoşnutsuzluk olarak ifade edilirken, günümüzde bu ifade yerini, üstünlük, kullanıma ve ihtiyaçlara uygunluk olarak ifade edilmektedir.⁷

Kalite, Türk Dil Kurumunca ‘bir şeyin iyi veya kötü olma özelliği’ olarak tanımlanmıştır.⁸ Bu bağlamda hem objektif hem sübjektif bir anlama sahiptir. Kalite her şeyden önce bir süreçtir. Üretilen mal ve hizmetlerle ilgili kontrol edilebilen değişkenlerin, mümkün olan en üst seviyede mükemmelliğe ulaşmasıdır. Emek, beceri, kontrol, süreç yönetimi, kalitenin olmazsa olmazlarıdır.

Kalite, kişisel yargılardan bağımsız olarak ambalajın kaliteli olması değildir. İçeriğin yetersiz olduğu durumlarda, kısa vadede olumlu yargıya sebep olsa da, uzun vadede kalite her zaman gerçek değerini bulur. Bu anlamda kalite ve kalitesizlik zaman içinde ayrışabilen önemli bir gerçekliktir. Kaliteyi en genel ifadeyle performans, beklentiler ve kullanım amacına uygunluk olarak özetlemek doğru olabilir.

1.3. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, işletmelerin kendi istekleriyle veya bağlı oldukları yasalar sebebiyle zorunlu olarak, bir bağımsız denetim şirketi veya kendi adına çalışan bağımsız denetçiler tarafından, finansal tablo denetimi yoluyla, önceden belirlenmiş kurallara uygunluğun belirlenebilmesi amacıyla yapılan bir faaliyettir.⁹

Bağımsız denetim sırasında, işletmelerin, incelenen mali tablolarında yer alan bilgilerin, mali olaylarla uygunluğu ve gerçek durumu yansıtır yansıtmadığının en doğru şekilde belirlenebilmesi, aynı zamanda denetçilerin hem zihnen, hem de görünürde, müşteri işletmeden bağımsız olması önem arz etmektedir.

⁷ M. Suphi Özçomak , Erkan Oktay; ‘**Kalite Kavramındaki Gelişme**’, Atatürk Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi, c.15, sayı:3-4 Eylül 2001 s.308, Sezai Tanrıverdi, ‘220 Numaralı Uluslararası Standardı, Denetim Çalışmasında Kalite Kontrolü’ [www.malihaber.com/modules.php?name,](http://www.malihaber.com/modules.php?name,10.04.2006) 10.04.2006

⁸ Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu Yayınları:549,Ankara

⁹ Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Ankara: Lazer Ofset,1996: sf.7

Halka açık şirketlerin ve herhangi bir sebepten dolayı bağımsız denetime tabi tutulan kuruluşların, mali tablolarına eşlik eden bir denetim raporunun, bu rapordan faydalananlar için oldukça önemli olduğu söylenebilir. Bu nedenle denetim raporunun, şirketin faaliyet sonuçlarını bağımsız ve tarafsız bir şekilde yansıtması uygun olacaktır.

Uluslararası Muhasebeciler Etik Standartları Kurulu (International Ethics Standards Board for Accountants – IESBA)’na göre bağımsızlık olgusu şunları içerir: ¹⁰

(a) Gerçekte Bağımsızlık

Mesleki yargıyı tehlikeye atan durumlardan etkilenmeden, bir olayın ifade edilmesine izin veren, böylece bireyin bütünlük içinde hareket etmesine, nesnellik ve profesyonel şüphecilik yeteneklerini kullanmasına izin veren zihin halidir.

(b) Görünüşte Bağımsızlık

Kamuoyunun, denetçinin bağımsız olduğu algısıdır. Müşteri işletmenin, denetçinin bağımsızlığını görmesi, tasarlanan kuralların izlenmesi, denetçinin önyargısız ve dürüstlükten ödün vermeden hareket etmesidir. Bu kurallar, denetçinin davranış kurallarını, aynı zamanda çeşitli yerel yasaları ve yönergeleri içerir.

Görünüşte bağımsızlığa zarar veren beş genel koşul sayılabilir. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC), Etik Kuralları ve diğer çeşitli mevzuatlar uyarınca bağımsızlığa gölge düşüren bu tür davranışları yasaklamıştır.¹¹

1. Müşteri işletmeden finansal çıkar sağlamak.
2. Çalışanlar, yöneticiler veya müşteri işletmenin sahipleri ile aile ilişkisi kurmak.
3. Yönetimin sorumluluğunda olan çalışmaları yapmak.

¹⁰ IFAC Ethical Rules 2009, Section 290 p.6

¹¹ International Federation of Accountants (IFAC),[2012],Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants,Section 290.6b,p.46, <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/file/s/2012-IESBA-Handbook.pdf> (checked 22 March, 2013)

4. Önceden tamamlanmış olan çalışmaları denetlemek.
5. Dış denetimin amaçlarına uygun olmayan bir müşteri işletmeye hizmet sunmak.

Denetçinin bağımsızlığını olumsuz etkileyebilecek diğer etkenler şöyle sıralanabilir:

Kişisel Çıkar Etkeni: Doğrudan veya dolaylı bir maddi menfaat gütmesi.

Taraf Tutma Etkeni: Denetçinin, denetlenen şirketin bakış açısını benimsemesi.

Uyum Sağlama/Aşinalık Etkeni: Aynı firma ile uzun yıllar süren denetim işi dolayısıyla, denetçi ve yönetim arasında yakın bir bağ kurma olasılığı.

Yönetim Tarafından Yıldırma Etkeni: Denetçilerin, yönetim tarafından baskılanması veya sindirilmeye çalışılması.

Bu gibi tehditleri, kabul edilebilir bir seviyeye indirmek veya tamamen ortadan kaldırmak için gerekli önlemler alınmadığında, denetçiler, denetim sözleşmesini feshedebilmeli veya denetim işini sürdürmeyi reddedebilmelidirler.

Ülkemizde KGGK tarafından yayınlanan, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde bağımsız denetim; mali tablolar ve her türlü mali verinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu hususunda, anlamlı, güvenilir ve makul derecede bir güvence sağlayacak şekilde, bağımsız denetimde var olan yöntemlerle denetim kanıtlarının elde edilmesi, işletmenin yasal defter, belge ve ilgili muhasebe kayıtlarıyla karşılaştırılarak bir sonuca varılması, elde edilen sonuçların da raporlanması şeklinde tanımlanmaktadır.¹²

Burada makul derecede güvence ile kastedilen, muhasebenin önemlilik kavramıyla benzer anlam taşımakta ve finansal tabloların tamamı göz önüne alınarak, 3.kişilerin aldığı kararları etkileyebilecek önemli bir hata ve/veya yanlış olmadığına kanaat getirmek için bir sonuca varmada yeterli kanıtın elde edilmesidir. Bu anlamda makul güvence denetimin her aşamasında dikkate alınır.

¹² Kamu Gözetim Kurumu, Bağımsız Denetim Yönetmeliği Md.4/b RG.26.12.2012

1.4. Bağımsız Denetimde Kalite

Bağımsız denetim faaliyetleri, yalnızca bir işletmenin denetlenmesi olarak görülmemelidir. Toplumsal düzeyde ele alınması gereken ve işletmenin bulunduğu ülke ekonomisini doğrudan veya dolaylı olarak etkileyebilecek olan bu sürecin, ciddiyetle ve tarafsız bir şekilde yapılması önemlidir. Bu anlamda bağımsız denetim çalışmalarının belirli bir kalite düzeyinde olması zaruri olmaktadır.

Bağımsız denetimin toplumsal anlamda en önemli amaçlarından biri, ulusal ve uluslararası anlamda piyasaya olan güveni artırmaktır. Bu nedenle mali verilerin titizlikle hazırlanması, denetçiler tarafından iyi analiz edilmesi ve bilgi kullanıcılarına en doğru şekilde sunulması gerekmektedir.¹³

Bir denetim firması için, sunduğu dürüst ve kaliteli denetim hizmeti ile tanınması, itibarı açısından önemli olmalıdır. Bağımsız denetim hizmetinin kaliteli olabilmesi için, denetim firmasının kalite kontrol sistemi kurmasının gerekliliği ve önemi ilk olarak 1970’lerde ifade edilmiş olmasına karşın, kalite kontrol özellikle 2000’li yıllarda yaşanan muhasebe skandalları ile büyük önem kazanmıştır. Kalite kontrol, yalnızca denetim sürecinin sonunda değil, müşteri kabulünden başlayarak, denetim sürecinin tüm aşamalarında yapılması gereken faaliyetleri içermektedir.¹⁴

Amerika Birleşik Devleti Saymanlık Ofisi (Government Accountability Office-GAO) tarafından,¹⁵ zorunlu denetçi firması rotasyonu, yani bir bağımsız denetim firmasının belirli bir şirketin mali tablolarını denetleyebileceği yıllara sınır koyması, denetçinin bağımsızlığını ve denetim kalitesini artırmak için bir reform olarak değerlendirilmektedir.

¹³ J. Goodwin, J. Seow, 2002:200 **The Influence of Financial Reportig and Auditing: Perception of Auditors and Directors in Singapore**, Accounting and Finance, p.42

¹⁴ Taylan Altıntaş, 2007, **Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesinin Algılanmasına İlişkin Bir Araştırma**, Yayınlanmış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.S.38-39

¹⁵ GAO, 2003, **“Public accounting firms: Study on the potential effects of mandatory audit firm rotation”**, General Accounting Office, Washington, D.C., Government Printing Office)

Zorunlu denetim firması rotasyonu kuralının asıl etkilerini anlamaya çalışmadan önce, denetçi bağımsızlığı ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi inceleyen araştırmaların içeriği incelenebilir.

DeAngelo'ya göre; denetim hizmetlerinin kalitesi, bir denetçinin, müşteri işletmenin, muhasebe sisteminde bir ihlali keşfetmesi ve ihlali rapor etmesi durumunun her ikisini de yapabilme olasılığı olarak tanımlanmaktadır.¹⁶

Bir denetçinin, bir ihlali tespit etme olasılığı, denetçinin tecrübesine, işini yaparken kullandığı teknolojinin gelişmiş altyapısına, uyguladığı denetim prosedürlerine, örneklemenin kapsamına vb. bağlıdır.

Denetim kalitesinin ampirik olarak ölçülmesi durumunda, üç duruma bakarak değerlendirme yapılabilir: ¹⁷

-Yapılan denetim çalışmasının niteliğinin ve toplanan denetim kanıtlarının miktarının, söz konusu müşteri işletme için uygun olup olmadığı;

-İşi üstlenecek denetim personelinin, teknik olarak yetkin olup olmadığı,

-Denetim firmasının tespit ettiği hataları veya eksiklikleri bağımsız bir şekilde rapor edip etmediği.

Denetim kalitesini ölçmenin yollarından biri de, denetim çalışmasının nihai çıktısı olan denetim raporlarında ifade edilen görüş ile ilgilidir. Yürütülen denetim çalışmasında neyin “başarısız” olduğunu belirlemek için denetim görüşleri kullanılabilir. Bu durum, aynı zamanda, finansal tablo kullanıcılarının, yanlış veya hatalı bir denetim görüşü ile yanlış yönlendirilebileceğini de ifade eder.

¹⁶ Linda Elisabeth DeAngelo, 1981, “**Auditor size and audit quality,**” Journal of Accounting and Economics 3:3, p.183–199

¹⁷ Peter Moizer, 1997, “**Auditor reputation: the international empirical evidence,**” International Journal of Auditing 1:1, p.61–74

1.4.1. Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler

Denetim kalitesi, bağımsız denetim firmasının büyüklüğü, kurumsallığı, denetçilerin tecrübesi gibi birçok faktörden etkilenebilir. Bu gibi faktörler doğrudan finansal tabloların güvenilirliği konusundaki makul güvenceyi ifade etmek için verilen denetim görüşünü doğrudan etkileyebilir ve böylece piyasanın güvenini artırabilir veya azaltabilir.

DeAngelo, denetim kalitesini, denetçinin önemli yanlışlıkları keşfetme kabiliyeti olarak tanımlamıştır.¹⁸ Bu nedenle, denetim süreci boyunca gerekli yetkinlik ve profesyonel davranışın yanı sıra, sonucun yani denetim raporunun, müşteri işletmenin durumunu en doğru şekilde yansıttığından emin olmak, bir anlamda yapılmış olan denetimin kaliteli olduğunun da bir göstergesi kabul edilebilir. Bağımsız denetimin kalitesini etkileyen faktörleri ana hatlarıyla üç şekilde inceleyebiliriz:

1.4.1.1. Denetim Firmasının Kurumsal Yapısı, Kapasitesi ve Büyüklüğü

Kaliteli bir denetim işinden söz ederken, denetim firmasının kapasitesi ve büyüklüğü etkili bir gösterge olarak düşünülebilir.¹⁹

Sektörel anlamda birbirinden farklı çok sayıda firmayı denetleme fırsatı bulabilmeleri ve edinmiş oldukları tecrübeler dolayısıyla, daha büyük denetim firmaları tarafından yapılan denetim işinin, daha kaliteli olduğu düşünülebilir.²⁰

Ancak, denetim standartlarına uydukları sürece, küçük ölçekli denetim firmalarından da yüksek kalitede denetim işi elde edilebilir.²¹

¹⁸ Linda Elisabeth DeAngelo “Auditor Size and Audit Quality”, *Journal of Accounting and Economics*, 1981, p:116

¹⁹ C.S.Lennox, **Audit Quality and Auditor Size: An Evaluation of Reputation and Deep Pockets Hypotheses**. *Journal of Business Finance & Accounting*, 1999, 26(7-8), p.779–805

²⁰ J.Wilson Francis, 2004 **What do we know about audit quality?** *The British Accounting Review*, 36(4), 345–368

²¹ Vander Bauwhede, Marleen Willekens, 2004 Evidence on (the lack of) audit-quality differentiation in the private client segment of the Belgian audit market. *European Accounting Review*, 13(3), p.501–522

Bu bağlamda, objektif bir karşılaştırma yapılacak olursa, mesleki yeterlilik, teknik yetenek, sektör bilgisi, denetçinin sorumluluğu ve denetçi bağımsızlığı gibi kurumsal şartnamelerin varlığı nedeniyle, büyük denetim firmalarının, daha yüksek denetim kalitesine ulaşması beklenmektedir.²²

Kurumsal bir yapısı olan, terfi politikası ve prosedürlerine sahip olan denetim firmalarının, denetim hizmetinin kalitesini de artırabileceği düşünülebilir. Bu anlamda, denetim işinde tecrübeli, denetim prosedürlerine uygun bir şekilde çalışabilecek denetçi çalıştırmak, denetim kalitesini olumlu yönde etkileyecek faktörler arasında sayılabilir. Bu açıdan bakıldığında, teknik bilgileri ve tecrübeleri, sürekli eğitim uygulamaları, denetim işinde uzman ve daha profesyonel personel çalıştırabilme imkanlarının varlığı, büyük denetim firmalarının, daha küçük ölçekli denetim firmalarına kıyasla tercih edilme olasılığını yükseltebilecektir.

Denetimin kalitesinden bahsederken, belki de en çok bahsedilmesi gereken kısım denetçilerdir. Denetçilerin, denetim işini en doğru şekilde yerine getirebilmeleri, mesleki ve teknik bilgi ve beceriye sahip olabilmeleri, dolayısıyla denetimin kaliteli olması, mesleki eğitim yoluyla mümkün olabilecektir.

Denetçilerin eğitim faaliyetlerinin düzenlenmesi ve gözetimi, denetim firmalarının sorumluluğundadır. Denetim firmalarının, denetim ekibinde çalışan personeli, denetim işiyle ilgili her türlü eğitimi almalarını ve kendilerini çağın gerekliliklerine göre güncellemeleri konusunda teşvik etmesi uygun olacaktır. Bu konuda personele maddi-manevi gerekli yardımı yapması, hem kendi firmalarının kalite düzeyini hem de yapılan işin kalitesini artırması açısından önemli olacağı düşünülmektedir. Denetim firmalarının eğitim konusuna önem vermeleri, aynı zamanda kendi firmalarına da yatırım yaptıkları anlamına gelir. Eğitim konusunu yalnızca denetim firmaları değil, denetçilerin kendilerinin de önemseyerek, kendilerini geliştirmeye önem vermeleri gerekir.

²² Fuad Hussein, Mustafa Hanefah, 2013. Overview of Surrogates to Measure Audit Quality. International Journal of Business and Management, 8(17), p.84-91

Denetim firmasının, bulunduğumuz çağın sahip olduğu ve bize sunduğu imkanlardan geri kalmadan, denetimde verimliliği ve etkinliğini artıracak bilgisayar teknolojilerinden yararlanmaları, muhasebe bilgi sistemlerinde ve denetim teknolojisinde yaşanan değişiklikleri ve gelişmeleri sürekli takip ederek, uygulamaları, denetimin kalitesini olumlu yönde etkileyen faktörler arasında sayılabilir.

Bağımsız denetim firmasının, denetim personelini, önceliklerinin yüksek kalitede denetim hizmeti vermek olduğu konusunda bilinçlendirmesinin, denetimin kalitesini artırmak açısından doğru bir yöntem olduğu düşünülebilir. Firma bünyesinde çalışan tüm personele, kaliteli hizmet bilincini yerleştirmek ve bunu her birine benimsetebilmek, yüksek kalitede bir denetim hizmeti verilmesine katkıda bulunabilir.

1.4.1.2. Denetim İşini Yürüten Denetçinin, Denetim Kalitesine Etkisi

Bağımsız denetimde en önemli ilke, denetçilerin mesleki faaliyetlerini yürütürken, bağımsız ve tarafsız davranmalarıdır. Denetçinin bağımsızlığı, denetçinin, zihnen ve görünüşte, objektif bir bakış açısı edinmiş olması, nesnel olaylardan etkilenmeden hareket etme kapasitesidir. Bağımsızlığın, doğrudan denetim kalitesini etkileyen bir faktör olduğunu bilen yasa düzenleyiciler, bağımsızlık ve denetim kalitesi arasındaki güçlü bağın zayıflaması halinde, tüm piyasa güvenilirliğinin yitirilmesine sebep olabileceğinin farkında olmalıdırlar.²³

Bağımsızlığın yanı sıra, mesleki yeterliliğe sahip olan denetçiler, denetim işi sırasında pratiklik ve tecrübenin vermiş olduğu özgüvenle, sorumluluklarını mümkün olduğunca, yerine getirebilirken, mesleki yeterliliğe sahip olmayan ve yeterince tecrübe sahibi olmayan denetçilerin yürüttüğü denetim çalışmalarının başarılı ve kaliteli olması pek de mümkün görünmeyebilir. Bu konuda öncelikle, sorumluluk

²³ Ken Y.Chen, Randal J.Elder ve Jo-Lan Liu, 2005; “Auditor Independence, Audit Quality and Auditor-Client Negotiation Outcomes: Some Evidence from Taiwan” 2005

denetçinin kendisine aittir. Görev yaptığı denetim firması, meslek kuruluşları ve yasa düzenleyiciler de dolaylı bir sorumluluğa sahiptir.

Müşteri işletmeler açısından ve denetim kalitesi açısından, bağımsız denetçinin sektörel bilgi ve tecrübesi oldukça önemli bir faktördür. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA)'nın verilerine dayanarak yapılan bir araştırmada, 1979-1991 yılları arasında gerçekleşen ve başarısız olduğu düşünülen 406 denetim işi incelenmiş ve tespit edilen denetim başarısızlıklarının, bağımsız denetçinin müşteri işletme ile ilk defa veya ikinci defa çalıştığı sırada vuku bulduğu sonucuna ulaşılmıştır.²⁴ Bu inceleme, denetçinin, denetlenen firma hakkında ne kadar bilgi sahibi olursa, denetim sırasında o kadar az hata yapacağını göstermektedir.

Bağımsız denetçinin, iç denetçilerle sürekli iletişim halinde olması da, bağımsız denetimin kalitesinin olumlu yönde artması açısından önemli bir faktör olarak sayılabilir. Çoğunlukla firma içinden seçilen iç denetçilerin, firmaları hakkında ayrıntılı ve güncel bilgilere sahip olmaları, denetçinin müşteri işletme ile ilgili denetim planı oluşturmada, denetim kanıtları elde etmesinde ve denetimin diğer tüm safhalarında olumlu etkiye sahip olabilir.

1.4.1.3.Diğer Faktörler

Mesleki standartlar, meslek mensuplarını yaptıkları işi icra ederken, karşılaşılabilecekleri sorunlara engel olmak ve önceden bilgi sahibi olmaları açısından korur. Her türlü soruna ve tehditlere karşı alınacak önlemler açısından da rehber fonksiyonu görür. Mesleğin icra edilmesinde, önceden belirlenmiş standartların varlığı, hizmette kaliteyi etkileyen en önemli faktörlerden biridir. Standartlara bağlı olmadan icra edilen denetimin kaliteli olması veya beklenen faydayı yaratması oldukça zor olacaktır.

²⁴ Myers, J. N., Myers, L. A., & Omer, T. C. (2003). **Exploring the term of auditors–client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation.** The Accounting Review, 78(3), 779–799.

Bağımsız denetimin ekonomik ve toplumsal anlamda önemi, işlevi ve sonuçları konusunda oluşturulacak bilinç düzeyi, bağımsız denetimi ve denetimin kalitesini etkilemektedir. Varlığını sürdürmek isteyen işletmelerin, kendi geleceklerini en doğru şekilde planlayabilmeleri, muhtemel hatalarını önceden görebilmeleri ve geçmişte verilmiş olan yanlış kararları tekrarlamamaları açısından profesyonel anlamda hizmet almak istemeleri, işini kaliteli yapan denetim firması arayışına girmesine neden olmaktadır.

Denetim kalitesinin önemli bir faktörü olarak denetim ücreti, özellikle denetim kalitesi ve denetim firmasının büyüklüğü arasındaki bağlantının bir göstergesi sayılabilir.

1.4.2 Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol

Bir denetim firmasının en önemli özelliği, yaptığı işte ve müşteri işletmelerle ilişkilerinde, dürüst olması, bağımsız olması ve verdiği denetim hizmetinin kaliteli olmasıdır. Bunu sağlayabilmesi için, denetim firmasının kalite kontrol sistemi kurmasının ne denli gerekli olduğu ilk kez 1970’li yıllarda ifade edilmiş olmasına karşın, son yıllarda yaşanan muhasebe ve denetim skandalları ile büyük önem kazanmıştır. Bağımsız denetimde kalite kontrolü, denetim sürecinin en başından başlayarak, yani müşteri kabulünden itibaren denetim raporunun verilmesine kadar geçen sürecin bütün aşamalarında yapılması doğru olacaktır.

2000’li yıllarda, o dönemin en büyük enerji şirketlerinden biri olan Enron 1997–2000 yılları arasındaki finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını gösteren finansal tablolarını kamuoyuna sunmuş, ancak daha sonra sunulan bu bilgilerin, gerçek durumu yansıtmadığı ve aslında şirketin kâr etmemiş olduğu anlaşılmıştır.

Benzer şekilde Amerika’nın ikinci büyük telefon şirketi WorldCom’da kârını olduğundan fazla göstererek bilançosunu şişirmiş ve kârını olduğundan fazla göstermiştir.

Enron ve WorldCom ile başlayan ve küresel bir etki yaratan muhasebe ve denetim skandalları sonrasında, kamuoyunun ve diğer üçüncü kişilerin, özellikle halka açık şirketler tarafından açıklanan finansal tablolara olan güvenin azalması sebebiyle, uluslararası meslek kuruluşları tarafından, denetim konusunda standartlar yayınlanmış ve çeşitli yasal düzenlemelerle zorunlu hale getirilmiştir.

Denetim hizmetleri, uygun kontrol sistemlerine tabi, ilkelere ve mesleki standartlara bağlı olarak yapılır. Denetçinin yeteneklerine ek olarak, mesleki yeterliliğin sürdürülmesi açısından, denetçinin davranışları (meslek etiği, açık fikirli olma, bilinçli bakış açısı tutma, kendine güvenme ve mesleki yargılarında belirleyici olma gibi), denetçinin yeterliliğinin değerlendirilmesinde göz önünde bulundurulmalıdır. Denetim planında, denetim programının ve hedeflerinin gerçekleştirilmesi ve dolayısıyla yüksek denetim kalitesinin elde edilmesi için bu hususların dikkate alınması gerekir.²⁵

Denetim faaliyetleri, işlevi gereği ekonomik anlamda toplumun tamamını etkileyebilecek bir süreç olarak kabul edilirse, denetim sözleşmesinin tarafları arasında da güven inşa etmenin temeli, değerli ve belirleyici bilgilerin, doğru iletişim yöntemleriyle açıklanması olduğu söylenebilir. Araştırmalar, müşteri işletmeler, denetim firmaları, denetim komiteleri ve hissedarlar arasındaki iletişimi artırmanın, denetimin bağımsızlığını ve şeffaflığını artırmada hayati önem taşıdığına dikkat çekmektedir.²⁶

Denetim faaliyetleri üzerinde kalite kontrol işlevini yerine getirebilecek olanlar öncelikle, denetim işini bizzat uygulayan denetçi ile denetim ekibi ve sorumluları olmalıdır. Sonrasında yasa ve düzenlemeler ile uygun ilke ve

²⁵ IAESB, 2006; ISO 19011: 2011

²⁶ McGladrey & Pullen, Mazars. 2011. RE: **Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation**. PCAOB Rulemaking Docket Matter No. 37. Bloomington, MN: McGladrey LLP. ve Pullen ; Ernst & Young. 2011. RE: Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation. PCAOB Rulemaking

gereklilikler belirlenerek, yaptırımlarla desteklenebilmelidir. Bağımsız denetimde rotasyon uygulaması da bir anlamda kalite kontrol işlevi görebilir. Kendinden sonra gelecek denetim firmasına itibar anlamında zor durumda kalmamak adına, yapılan denetim faaliyetleri en yüksek dikkat ve özenle yapılabilecektir.

Denetim faaliyetlerinde kalite kontrol süreci ile ilgili olarak, IFAC tarafından çıkarılmış iki düzenleme mevcuttur:

İlki, ISQC 1 (Quality Control For Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information and Other Assurance and Related Services Engagements - Tarihi Mali Bilgiler ile Diğer Güvence ve İlgili Hizmetler Sözleşmelerinde Denetim ve İnceleme Yapan Firmalarda Kalite Kontrol) 2004 yılında IAASB tarafından yayınlanan ve tarihsel finansal tabloların denetimi ile diğer güvence hizmetlerini yapan firmalar için kalite kontrolü başlığıyla yayınlanan standarttır.

Denetim firmaları ve personeli, bu standart ile, mesleki standartlara ve yasal düzenlemelere uymak durumunda kalmışlardır. Ayrıca bu standart, denetim raporunun, müşteri işletmenin gerçek durumunu yansıtacak şekilde düzenlendiğinin bir güvencesini sağlamak açısından bir zorunluluk getirmiştir.

İkinci standart olan ISA/UDS 220 (Quality Control For Audit Work - Denetim İşinde Kalite Kontrol)'de IAASB tarafından 2002 yılında hazırlanmıştır. Denetim faaliyetlerine ait kalite kontrol politikaları ve prosedürlerin belirlenerek, bu politika ve prosedürlerin, hem denetim firmaları genelinde, hem de bireysel denetimler düzeyinde uygulanması ile ilgili düzenlemeleri içermektedir.²⁷

Ülkemizde kalite kontrol işini yerine getirmek amacıyla yapılan düzenlemeler, KGK tarafından ilk olarak 2013 tarihinde yayımlanmış, daha sonra güncellenerek 2018 yılında “Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri İle Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol”

²⁷ Tuba Şavlı, 2007, Türkiye’ de Kalite Güvence Sisteminin değerlendirilmesi, 2. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi 8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu,

başlığıyla tekrar yayımlanmıştır. IAASB tarafından düzenlenen ve IFAC tarafından yayımlanan Uluslararası Kalite Kontrol, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartları Kitabı'nda yer alan, Uluslararası Kalite Kontrol Standardı, T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından, Türkçe tercümesi yapılarak uygulamaya konulmuştur.²⁸

²⁸<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/KAL%C4%B0TE%20KONTROL%20STANDARTLARI/kks1.pdf>

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİMDE ROTASYON

Bağımsız denetçiler, finansal tablo denetimi yaparak ve işletmelerin finansal tablolarının güvenilirliğini artırarak, para ve sermaye piyasalarındaki riski en aza indirmeye konusunda önemli bir göreve sahiptirler. Başta yatırımcılar olmak üzere, tüm kredi ve finans kuruluşları ve müşteri işletme ile ilgili toplumun tüm kesimleri, müşteri işletmenin finansal tablolarına bakarak karar vermektedirler. Bunun sonucunda, dünya üzerinde bulunan tüm finansal kaynakların, ekonomide en verimli şekilde kullanılabilmesi için, bağımsız denetim faaliyetlerinin kaliteli, verimli ve güvenilir olması bu sonuca ulaşabilmeyi kolaylaştıracaktır.

2000’li yıllarda Amerika’daki şirketlerde gerçekleşen, sonrasında dünya geneline yayılan, muhasebe ve denetim skandallarının ardından, 2002 yılında Amerika Birleşik Devletleri’nde Sarbanes-Oxley Yasası hazırlanmış ve hızlı bir şekilde yasalaşarak, yatırımcıları korumaya yönelik önlemleri uygulamaya koymuştur. Yasa ile getirilen kurallar çerçevesinde, halka açık işletmelerin denetiminde yeni düzenlemeler yapılmış, buna paralel olarak Avrupa Birliği tarafından da benzer düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu düzenlemelerden en önemlilerinden biri de, denetim kalitesi ve denetim rotasyonunun zorunluluğu ile ilgili olandır. Bu sırada ülkemizde de, dünyada gelişen bu olaylar neticesinde, yapılan düzenlemelere uyum sağlamak amacıyla, çalışmalar yapılmıştır.

Zorunlu denetim firması rotasyonu, denetim ekibinin rotasyonu ve denetim firmasının rotasyonu açısından incelenebilir. Bu noktada denetimde rotasyonun amacı, kamu yararına yapılan bir işin, bu işi yapan kişinin bağımsızlığına gölge düşürebilecek ve mesleki şüpheciliğini zedeleyebilecek herhangi bir durumu engelleyebilmek olarak anlatılabilir.

Denetim firmalarına olan güvenin yeniden sağlanması ve denetim faaliyetinin kalitesine ilişkin, kamu güvenini geri kazanma girişimlerinden biri olan zorunlu denetim firması rotasyonu düzenlemesi, denetimin tarafları arasında halen tartışılmaktadır.

Taraflardan bir kısmı, zorunlu denetim firması rotasyonunun, denetçi bağımsızlığını güvence altına alabileceğini, müşteri işletme ile yaşanabilecek yakınlık problemini azaltabileceğini ve denetçilerin mesleki yargılarında şüpheciliği artırabileceğini belirtmektedir.¹ Bu duruma örnek olarak da, Amerikan Muhasebe Birliği (The American Accounting Association-AAA), Dow Jones 30 Endeksi'nin ilk 21 şirketi arasında bulunan şirketlerden bazılarının, aynı firmayla 66 yıldır çalıştığı tespit edilmiştir. Bu da bağımsız denetçide olması gereken şüpheciliği yok etmektedir.²

Diğer bir kısım ise, denetim rotasyonu sürecinde yaşanabilecek denetim firması seçim prosedürlerinin neden olacağı kargaşa, yeni sözleşme için uygulanabilecek zamlı fiyatlar, yeni bir denetim firması ile alışma sürecinin yaratabileceği zaman kaybı gibi maliyetlerin olabileceğini öngörmüşlerdir.³

Bu varsayımlar, zorunlu denetim firması rotasyonunun etkilerini bir çözüm olarak gören savunucular ile, bunu denetim hizmetinin kalitesini artırma çabalarına bir sınırlama olarak gören rakip taraf arasında hâlâ bir fikir birliği olmadığını göstermektedir.

2.1. Denetimde Rotasyon ve Zorunlu Denetim Firması Rotasyonu Uygulaması

Denetçinin bağımsızlığı ilkesi, IFAC'a bağlı olarak faaliyetlerini yürüten Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları'nda; denetim faaliyeti, doğrudan kamu yararı ile ilgili olması sebebiyle, denetçilerin, müşteri işletmelerden tamamen bağımsız olmaları olarak anlatılmıştır.

¹ Larry R.Davis, B.S. Soo, Gregory M.Trompeter (2009) **Auditor tenure and the ability to meet or beat earnings forecasts**, Contemporary Accounting Research 26: 517-548.

² Forbes Los Angeles Business Council Community Voice **Is There Really Such A Thing As An Independent Audit?** Dec 3, 2018,

³ Anthony H. Catanach, Paul L. Walker, **"The International Debate Over Mandatory Audit Rotation: A Conceptual Research Framework,"** Journal of International Accounting, Auditing & Taxation, 1999, Vol: 8, Sayı: 1, s.61.

Etik Kurallar, bağımsızlığı, hem akıl olarak, hem de görünüşte bağımsızlığı kapsayacak şekilde ifade eder.⁴

Denetimde zorunlu rotasyon uygulaması, asıl olarak, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında, finansal tablolara ve genel muhasebe işleyişine farklı bir gözle bakılması, aynı zamanda da denetçinin bağımsızlığının tam anlamıyla sağlanabilmesini amaçlamaktadır denilebilir.⁵

Zorunlu denetim rotasyonu uygulaması, denetim firması düzeyinde olabileceği gibi denetim ekibi düzeyinde de olabilmektedir. IFAC’a bağlı olarak faaliyetlerini yürüten Uluslararası Muhasebeciler Etik Standartları Kurulu (International Ethics Standards Board for Accountants - IESBA), “Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar” adında bir kılavuz yayınlamış ve bu kılavuzun içinde, bir denetim faaliyeti yürütülürken, aynı müşteri firma ile uzun süre aynı denetim personelinin çalıştırılmasının, denetçinin bağımsızlığını olumsuz yönde etkileyebilecek şekilde bir samimiyete sebep olabileceği belirtilmiş ve denetim ekibinin 7 yıl aralıklarla rotasyon yapılmasının uygun olacağı önerisinde bulunulmuştur.

Zorunlu denetim firması rotasyonu uygulaması ile, denetimin kalitesinin artırılması ve böylece yapılacak denetimin ve sonucunda yapılan raporlamanın kalitesinin artırılması hedeflenmektedir. Blouin, Grein ve Rountree tarafından yapılan araştırmalar neticesinde, büyük ölçekli denetim firmalarından Arthur Andersen’in, bilinçli olarak olumlu görüş bildirerek kendi çöküşüne sebep olmasının ardından, kendi müşteri işletmeleri, yeni denetim firmaları ile çalışmak durumunda kaldılar. Bu işletmelerden bazıları yepyeni denetim firmalarıyla ve denetim ekipleriyle çalışmayı tercih ederken, bazıları ise kapanmış olan Arthur Andersen firmasından başka denetim firmalarına geçiş yapan, eski çalışanlarla yoluna devam ettiği tespit edilmiştir. Bu iki gruptaki işletmeler karşılaştırıldığında, yeni denetim

⁴ ISA 200, md.A16

⁵ Brian E.Daugherty, Denise Dickins, Richard C.Hatfield ve Julia L.Hickins, “An Examination of Partner Perceptions of Partner Rotation: Direct and Indirect Consequences to Audit Quality”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol:31, 2012, s:98.

ekibiyle çalışmaya başlayan işletmelerin finansal raporlama kalitesinde olumlu ya da olumsuz anlamda bir değişikliğin olmadığı görülmüştür.⁶

2.1.1. Zorunlu Denetim Firması Rotasyonunun Faydalı Yönleri:

Denetimde zorunlu rotasyon uygulaması ile işletmeler yeni denetçi arayışına girmekte, böylece denetim firmaları arasında kalite anlamında rekabetin artması, aynı zamanda küçük çaplı denetim firmalarının da yeni müşteriler edinmesi sağlanmaktadır.⁷

Periyodik olarak denetim firması veya denetim ekibi değişikliği olarak da adlandırılabilir olan, zorunlu rotasyon uygulamasının, beklenen ana faydası, denetim bağımsızlığını artırması olarak ifade edilebilir.

Denetim bağımsızlığı, aklın bağımsızlığı yani gerçekte bağımsızlık ve görünümde bağımsızlık olarak ifade edilebilir. İlki, denetçinin bir denetim faaliyetini planlarken ve uygularken bağımsız bir zihniyete sahip olduğunu gösterirken, ikincisi yalnızca bağımsız görüldüğünü belirtir.⁸ Bu iki farklı durum, denetçi ve müşteri işletme arasında var olan uzun süreli ilişkiden etkilenebilir. Bu anlamda, zorunlu denetim rotasyonu, bağımsız denetim firmasındaki denetim ekibi ile müşteri işletme personelinin arasında oluşabilecek yakınlık ve samimiyeti engeller, dolayısıyla bağımsızlığı güçlendirir.

Denetçiler, müşteri işletme çalışanlarıyla uzun zaman geçirdikçe, bilinçsizce kendilerini müşteri işletmenin bir parçası olarak hissetmeye başlayabilir ve hesaplarının şeffaflığını ve güvenilirliğini tarafsız bir şekilde değerlendirme hususlarında, objektif bakış açısını yitirmesine sebep olabilir. Denetçi ile müşteri işletme arasındaki uzun süreli bir ilişki, yatırımcıların finansal tablolarda belirtilen

⁶ Jennifer Blouin, Barbara M.Grein, Brian R.Rountree “An Analysis of Forced Auditor Change: The Case of Former Arthur Andersen Clients” The Accounting Review:” May 2007, Vol. 82, No. 3, p.621-650.

⁷ C.Raiborn, C.Schorg, M..Massoud, “Should Auditor Rotation Be Mandatory? The Journal of Corporate Accounting and Finance”, 2006, s:40

⁸ N. Dopuch., R. R. King, and R. Schwartz, 2003, “Independence in appearance and in fact: an experimental investigation,” Contemporary Accounting Research 20:1, p.79–114

sayılara duydukları güveni azaltabilir. Bu anlamda zorunlu rotasyon uygulaması, finansal tablo kullanıcıları açısından, denetçinin bağımsız olduğuna dair algıyı artırabilir. Amerikan Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (Securities and Exchange Commission - SEC)'nin eski Baş Muhasebecilerinden biri olan Turner'ın bağımsızlık konulu bir konferansta ifade ettiği gibi: “denetçi bağımsızlığı gerçekten tek bir şeyle ilgilidir; yatırımcıların sayılara olan güvenleri”.⁹

Denetimde zorunlu rotasyonun bir diğer büyük yararı, “yeni taze görünüm” veya “yeni taze gözler” olarak tanımlanan şeyden kaynaklanmaktadır.¹⁰ Denetçi, denetim hizmetini, aynı müşteri işletmede uzun süre yürütürse, bu durum bir tür profesyonel rutine dönüşebilir. Daha önce yapılan denetimlerde “doğru” olarak kabul edilen bazı muhasebe politikaları veya tekrarlayan durumlar, önceki denetim testlerine dayanarak, yeniden incelemeye tabi tutulmaksızın ihmal edilebilir ve dolayısıyla potansiyel olarak önemli maddi hatalara ve yanlışlıklara sebep olabilir. Ancak, yeni bir denetim firması geldiğinde, müşterinin finansal tablolarına “yeni” bir kritik gözle yaklaşabilir ve denetimin her aşamasını daha yüksek dikkat ve motivasyon ile incelemeye devam edebilir. Her dönem yinelenen denetim çalışmalarına ve raporlamalara, farklı bir gözle bakmayı sağlayarak, olası hataları azaltıp, denetim kalitesini artırabilir.

Zorunlu denetim firması rotasyonu ayrıca, müşteri işletmeye olan ekonomik bağımlılığın da sona ermesini sağlayabilecektir. Görevdeki denetçi, müşteri işletmeyi kaybetmemek adına, denetim kontrollerini yumuşatabilir veya müşteri işletme böyle bir isteğinin olduğunu dile getirebilir. Karşılıklı çıkarları korumak adına, denetimin tarafsızlıktan ve bağımsızlıktan uzak olmasına sebebiyet verebilecekken, zorunlu denetim rotasyonu olması durumunda, iş ilişkisi sona ereceği için denetçiler açısından bir bağlayıcılığı kalmayacak, bağımsızlığını koruyabilmesi daha kolay olacak ve denetçinin, müşteri işletmenin, muhasebe politikalarını destekleme potansiyelini azaltabilecektir. Ayrıca müşteri işletme yönetiminin, hileli işlemler

⁹ L.E. Turner, 2000, “**Independence ‘matters,’**” speech presented at the 28th Annual National Conference on Current SEC Developments on 6 December. Available at: <https://www.sec.gov/news/speech/spch445.htm>

¹⁰ R.A. Shockley, 1981, “**Perceptions of auditors’ independence: an empirical analysis,**” The Accounting Review 56:4,p. 785–800

konusunda denetçilere uygulayabileceği baskı azalabilir ve denetçinin müşteri işletme yönetimine karşı direnme potansiyelini artırabilir.

Görevdeki denetçi, görev süresinin bitmesine yakın, kendisinin yerine gelecek olan yeni bir denetim firmasının, geçmiş denetim faaliyetlerini ve uygulamalarını incelemek üzere geleceğini bildiğinden, mesleki itibarını korumak, bağımsızlığına ve güvenilirliğine gölge düşürmemek için, görevde bulunduğu süre boyunca, tüm denetim faaliyetlerini mümkün olan en titiz şekilde yapmak zorunda kalabilecektir.

Dolayısıyla, mevcut denetim firması, denetim faaliyetlerini yürütürken, verimsiz ve hatalı tespit ve işlemlerinin, yerine gelecek olan ekip veya yeni bir denetim firması tarafından fark edilip, müşteri işletmeye veya diğer ilgililere bildirebileceğini düşünerek, denetim kalitesini artırabilir. Rotasyon uygulaması, bu anlamda teftiş niteliğinde olacağından, denetim kalitesinin artmasını sağlayarak, denetçileri olumlu anlamda teşvik edebilecektir.

Denetim sektöründe, küçük ölçekli ve bilinirliği az olan denetim firmalarının en büyük endişelerinden biri, büyük ölçekli ve bilinirliği fazla olan denetim firmalarının (Deloitte, EY, KPMG ve PwC), müşteri işletmeler tarafından daha fazla tercih edilmesi ve dolayısıyla yaşanan potansiyel rekabet eksikliğidir. Zorunlu denetim firması rotasyonu uygulaması, bağımsız denetim firmaları arasında rekabet oluşmasını sağlayarak, var olan rekabeti artırabilir. Dolayısıyla, zorunlu rotasyon, küçük ölçekli denetim firmalarını, büyük ölçekli denetim firmalarıyla rekabet edebilir hale getirebileceğinden, çeşitliliği ve ücretler konusunda ulaşılabilirliği sağlayabilecektir.

2.1.2. Zorunlu Denetim Firması Rotasyonunun Sakıncalı Yönleri:

Sayılan birçok faydasının yanında, bazı sakıncaları da bulunan zorunlu denetim firması rotasyonunun, sayılabilecek ilk sakıncası, müşteri firmayı tanımak

için harcanan zaman maliyetidir.¹¹ Çünkü denetim işinde müşteri kabulü ve planlamayla birlikte ilk yapılan iş, müşteri işletmeyi tanıma faaliyetleri adı altında, firmanın muhasebe sistemini tanımak, firma faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olmak, ait olduğu sektöre dair özel ve genel kurallara hakim olmak, iç kontrol sistemini tanıyıp, bilgi sahibi olmaktır. Uzun süre çalışılan bir denetim firmasının değiştirilmesi, hem denetim firmasına hem de müşteri işletmeye bazı yükümlülükler getirebilir. Bazı durumlarda bu yükümlülüklerin tamamına yakını müşteri işletme üstlenmek durumunda kalabilir.

Zorunlu denetim rotasyonu, denetim firması tarafından sahip olunan müşteriye özel bilgilerin kaybıyla sonuçlanabilir. Diğer bir deyişle, yeni denetçinin müşterinin muhasebe sistemlerine, iç kontrol sistemine vb. durumlara aşina olabilmesi için belirli bir süre geçmesi gerekir. Bu nedenle, bu süre zarfında denetçi, potansiyel olarak önemli hataları fark etmeyerek gözden kaçırabileceğinden, denetim kalitesi üzerinde olumsuz bir etkisi olabilecektir.¹² Müşteri işletme hakkında şimdiye kadar elde edilmiş deneyim ve bilgilerin kaybedilmesi, denetim etkinliği ve verimliliğini olumsuz etkileyebilecek, dolayısıyla denetim riskini artırabilecektir.

Ayrıca, müşteri işletmenin işi, ne kadar karmaşık ise ve sektöre özgü ne kadar fazla özel durum varsa, önemli hataların gözden kaçırılma riski o kadar fazla olabilecek, yeni denetçinin müşteri işletmenin faaliyetlerine aşina olma süresi de o kadar uzayabilecektir. Önceki denetim firması ile yakalanan uyum, yeni ekip ile müşteri işletme çalışanları arasında oluşmayabilir ve ilk zamanlarda uyumsuzluk olabilir. Bu da verimli çalışmayı etkileyebilir.

Yeni denetim firmasının müşteri işletme uygulamalarına hakim olmaması, buna bağlı olarak kendini ispat etme çabasından kaynaklanan tutumlar göstererek, eski uygulamaları yeren davranışlarda bulunarak, aşırı gerginlik yaratabilecek durumlara sebep olabilecek veya aksine, kendilerinden önceki denetim firmasının

¹¹ A. Pop, O.R Iosivan, “The Pricing Of Audit Services: Evidence From Romania”, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 2008, p.12

¹² J.N. Myers, L.A. Myers, T.C. Omer, “Exploring the term of auditors–client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation.” The Accounting Review, 2003, 78(3), s:782; PwC, 2012, p.3

uygulamalarına ve denetim çalışmalarına güvenerek, kendi denetimlerine gereken dikkati ve titizliği göstermeyebilecektir.

Bağımsız denetim firması sayısının çok fazla olmaması sebebiyle, piyasada bulunan denetim firmaları, yüksek meblağlar talep edebilecek, bu da müşteri işletmeler için oldukça maliyetli olabilecektir.

Bağımsız denetim firmaları, zorunlu rotasyon tarihi yaklaştıkça, var olan müşteri işletmeler üzerinde devam eden denetim faaliyetlerine odaklanmak yerine, yeni müşteri kazanmaya yönelik çalışmalara odaklanabilecek ve çalışmalarını aksatarak, denetimin kalitesini olumsuz etkileyebilecektir.¹³

2.2. Türkiye’de Zorunlu Denetim Firması Rotasyonu Uygulaması

Türkiye’de, bağımsız denetim işini T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu yürütmektedir. Bu kurum, Yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca, 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurulmuştur.

KGK, Başbakanlığa bağlı, idari olarak özerkliği olan, yani kendi kararlarını alıp uygulayabilme özelliğine sahip bir üst kuruldur. KGK’nın temel amacı, kamu yararını korumaktır. Bunu yaparken kendi yetki alanı olan finans alanında, doğru ve güvenilir denetim raporlarının sunulmasını sağlamak, raporlara bağlı olarak karar veren yatırımcının en doğru bilgiye ulaşmasını sağlamak, aynı zamanda halka açık şirketler ile bankalar, sigorta şirketleri gibi bilanço değeri yüksek olan şirketlerin, denetimlerini gözetmek ve izlemek için kurulmuştur.

Bu kurumun görevleri; ülkemizin, diğer ülkelerdeki denetim standartlarıyla uyumlu olmasını sağlayacak olan denetim standartlarını belirlemek ve yayımlamak, diğer ülkelerin muhasebe standartlarıyla uyumlu olmasını sağlayacak olan muhasebe

¹³ Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, Koray Tuan, **Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulaması: Sistemin Artıları-Eksileri Üzerine Tartışmalar**, Yıl: 3, Sayı: 16, Eylül 2015, s. 291-309

standartlarını belirlemek ve yayımlamak, kimlerin, hangi şartlar altında bağımsız denetçi olabileceğini belirlemek, kamu yararı gözeterek, bağımsız denetimin kaliteli olmasını ve bağımsız denetime olan güveni sağlamaktır.

Rotasyon süreleri ile ilgili yapılmış olan düzenleme ve esaslar, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 400. maddesi ile Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 26. maddesinde mevcuttur.¹⁴

T.T.K'nın 400. maddesi 2. fıkrasına göre, 10 yıl içinde aynı işletme adına toplam 7 yıl için seçilen denetçi, 3 yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilememektedir. KGK, bu fıkranın uygulamasıyla ilgili esasları düzenlemeye ve bu süreleri kısaltmaya yetkilidir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 26. maddesi, 1/ç. bendinde ise, denetim kuruluşlarının, son on yıl içinde, yedi yıl aynı şirkette denetim çalışması yürüttükten sonra, aradan üç yıl geçmedikçe yeniden denetim hizmetini yürütemeyecekleri; denetim üstlenen bağımsız denetçiler ile bunların yanında ve denetim kuruluşlarında çalışan denetçilerin ise son yedi yıl içinde, beş yıl aynı şirkette denetim çalışması yürüttükten sonra, aradan üç yıl geçmedikçe yeniden denetim hizmetini yürütemeyecekleri açıkça belirtilmiştir.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında bu sürelerin hesabında, birbirine bağlı olarak denetim hizmeti alan kuruluşlar ile ilişkili denetim kuruluşları tarafından yapılan denetimlerde geçen sürelerin, toplu bir şekilde hesaplanacağı da ayrıca belirtilmiştir.

Bununla birlikte, 6102 sayılı T.T.K'nın geçici 6'ncı maddesinin üçüncü fıkrası ile Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin geçici 5'inci maddesinde, 01/01/2013 tarihinden önce, ilgili mevzuata göre yapılan denetim sürelerinin de, rotasyon süreleri hesabına dahil edilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

¹⁴<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/8091/Bir-denetim-faaliyetinin-u%CC%88stlenilmesinde-dikkat-etmem-gereken-rotasyon-su%CC%88relerine-ilis%CC%A7kin-du%CC%88zenlemeler-nelerdir?>

KGK ayrıca, rotasyon süreleri ile ilgili hükümlerin uygulanması esnasında, karışıklık olmaması adına, 19/01/2017 ve 27/07/2017 tarihinde iki adet karar almıştır.

Bu kararlarda, bağımsız denetim kuruluşunun, son on yıl içinde denetim faaliyetlerini yürüttüğü yedi yıllık denetim süresinden sonra, zorunlu olarak üç yıl kesintisiz ara vermesi gerektiği, bu aranın ardından gelecek on yıl içinde yedi yıl denetim yapabilme süresinin tekrar başlatılabileceğini belirtmiştir. Ayrıca içinde bulunulan yıl haricinde, geçmiş yılların da zorunlu bağımsız denetimden geçirilmesi durumunda, geçmiş hesap dönemlerine ilişkin denetimlerin, rotasyon süresinin hesabında dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

13.01.2011 tarih ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 397/4 maddesinde, Sermaye Piyasası Kurulu'na atıfta bulunularak, Bakanlar Kurul Kararıyla belirlenmiş firmalar, yatırım fonları, konut ve varlık finansmanı fonlarının mali tablolarını her yıl bağımsız denetime tabi tutmak zorunda oldukları belirtilmiştir. Ayrıca yatırım kuruluşları, yatırım fonları dışındaki kolektif yatırım kuruluşları, ipotek finansmanı kuruluşları gibi tebliğde madde madde yazılı bulunan ortaklıklar, 6 aylık ara dönem mali tablo denetimine tabidir.

Seri:X No:22 sayılı tebliğ olan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ'in ilk 3 bölümü, halen yürürlükte olmakla birlikte, Sermaye piyasası mevzuatı kapsamında yürütülecek bağımsız denetim çalışmalarının, Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde yürütülmesi gerektiği belirtilmektedir.¹⁵

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, 22.07.2006 yılında yayımladığı Denetime İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik'in 13. Madde, 5.fıkrasında, meslek personelinin gelişimi ve yeterliliğinin önemli olduğunu, denetim ekibinin en az 2 yılda bir gruplar arasında, belirlenen sürelerde ise denetim daireleri

¹⁵ Sermaye Piyasası Kurulu Seri:X No:22 sayılı Tebliğ, 1.-3.madde

arasında, başkan onayı ile rotasyona tutulacağı belirlemiştir (Değişik:RG-24/2/2013-28569).¹⁶

Ülkemizde, yasalarla çerçevelenmiş olan bağımsız denetçi rotasyonu uygulaması, halen finans piyasasında küçük ve orta ölçekli firmalarda uygulamaya konulmamıştır. Bu nedenle dünyanın birçok ülkesinde uygulamasına uzun zamandır başlanmış olan, zorunlu rotasyonun, Türkiye’de bulunan firmalara ve finans kuruluşlarına olumlu veya olumsuz etkileri kesin anlamda ölçülememektedir.

2.3. Diğer Ülkelerde Zorunlu Denetim Firması Rotasyon Uygulamaları

Uzun yıllar boyunca denetim rotasyonunu tartışan ABD’ye ve 2014 yılında kabul edip, 2016 yılının ortasından itibaren zorunlu rotasyon uygulamasına etkin bir şekilde başlamış olan Avrupa’ya bakıldığında, genel olarak denetim ekibi rotasyonunun tercih edildiği görülmektedir.

Kanada’da, zorunlu denetim firması rotasyonu diğer ülkelere göre çok daha erken uygulamaya konulmuştur. Home Bank of Canada’nın 1923 yılında yaşadığı başarısızlık ve banka müşterilerinin bazılarının intiharına sebep olan olaylardan sonra, denetimle ilgili bazı düzenlemeler yapılmış, 1991 yılına kadar da yürürlükte kalmıştır.¹⁷

İspanya’da da 1988 yılında, denetim firması rotasyonu kabul edilmiş ve kısa bir süre sonra iptal edilmiştir. 1988’den 1995’e kadar her 9 yılda bir denetim firması rotasyonu zorunluluğu getirilmiştir.¹⁸

Singapur, 2002 yılında bankalar için zorunlu rotasyonu başlattı, sonrasında 2008 yılında, geçici olarak askıya almak istemiştir. Bu geçici olarak askıya kalma

¹⁶ Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Denetime İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik, md.13, 5.fikra, 22.07.2006, (Değişik:RG-24/2/2013-28569).

¹⁷ <https://torontoist.com/2013/08/historicist-the-home-banks-house-of-cards/>

¹⁸ E. Ruiz-Barbadillo, N. Gomez-Aguilar and N. Carrera, 2009, “**Does mandatory audit firm rotation enhance auditor independence?** Evidence from Spain,” Auditing: A Journal of Practice & Theory 28:1, 113–135

durumu, devletin, son mali kriz sırasında bankalara, daha fazla maliyet yüklemek istemedikleri gerekçesiyle ortaya atılmıştır.

Kosta Rika’da, denetim firması rotasyonu 2005'te uygulamaya konulmuştur, 2006'da kaldırılmış, 2007'de yeniden çıkarılmış ve 2010'da yeniden uygulanmaya başlanmıştır.

Diğer ülkelerde zorunlu rotasyon ile ilgili duruma genel bir bakış sunması amacıyla hazırlanmış olan Tablo-1 incelendiğinde, dünya genelinde uygulamayla ilgili fikir edinilmesi amaçlanmıştır:

Tablo.2.1.Dünyada Zorunlu Denetim Rotasyonu Süreleri

Ülke	Denetim Ekibi Rotasyonu	Denetim Firması Rotasyonu	Kaynak
Almanya	7 Yıl	-	Ewelt-Knauer et al. (2012)
Amerika	5 Yıl	-	SEC Open Meeting on the PCAOB 2014 Budget
Avustralya	5 Yıl	-	http://www.cpaaustralia.com.au
Avusturya	5 Yıl	Kamu şirketleri için 5 yıl	EY Transparency Report 2014 and https://www.http://economia.icaew.com
Belçika	6 Yıl	-	Ewelt-Knauer et al. (2012)
Brezilya	-	5 Yıl	Harris and Whisenant (2012)
Bulgaristan	5 Yıl	-	http://www.crowehorwath.net

Ülke	Denetim Ekibi Rotasyonu	Denetim Firması Rotasyonu	Kaynak
Çekya	7 Yıl	-	Ewelt-Knauer et al. (2012)
Çin	5 Yıl	Finansal kurumlar ve devlete ait işletmeler için 5 yıl	Lennox et al. (2014) and http://economia.icaew.com
Danimarka	7 Yıl	-	EY Transparency Report 2014
Finlandiya	7 Yıl	-	Ewelt-Knauer et al. (2012)
Fransa	6 Yıl	-	André et al. (2015) and Francis et al. (2009)
Güney Kore	-	-	Kwon et al. (2014)
Hırvatistan	7 Yıl	Bankalar için 7 yıl, sigorta ve kiralama şirketleri için 4 yıl	http://anale.feaa.uaic.ro/ and Ewelt-Knauer et al. (2012)
Hollanda	7 Yıl	-	http://ey.com/Publications
İngiltere	5 Yıl	10 Yıl	https://www.gov.uk/
İrlanda	5 Yıl	-	http://www.cpaireland.ie
İspanya	7 Yıl	-	Ruiz-Barbadillo et al. (2009)
İsveç	7 Yıl	-	http://lup.lub.lu.se/search/

Ülke	Denetim Ekibi Rotasyonu	Denetim Firması Rotasyonu	Kaynak
İtalya	7 Yıl	9 Yıl	Cameran et al. (2015a)
Kanada	7 Yıl	-	http://www.cga-canada.org
Kıbrıs	7 Yıl	-	EY Transparency Report 2013
Letonya	7 Yıl	-	EY Transparency Report 2014
Litvanya	5-7 Yıl	-	http://www3.lrs.lt/
Lüksemburg	7 Yıl	-	Ewelt-Knauer et al. (2012)
Macaristan	7 Yıl	-	Information retrieved directly via the EY network
Malta	7 Yıl	-	EY Transparency Report 2013
Polonya	5 Yıl	-	Information retrieved directly via the EY network
Portekiz	7 Yıl	Borsada işlem gören şirketler için 8-9 yıl	Ewelt-Knauer et al. (2012)
Romanya	7 Yıl	-	http://www.crowehorwath.net
Slovakya	5 Yıl	5 Yıl	http://www.crowehorwath.net
Slovenya	7 Yıl	Banka ve sigorta şirketleri için 5 yıl	Ewelt-Knauer et al. (2012)

Ülke	Denetim Ekibi Rotasyonu	Denetim Firması Rotasyonu	Kaynak
Türkiye	5 Yıl	7 Yıl	http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/8091/Bir-denetim-faaliyetinin-u%CC%88stlenilmesinde-dikkat-etmem-gereken-rotasyon-su%CC%88relerine-ilis%CC%A7kin-du%CC%88zenlemeler-nelerdir?
Yunanistan	7 Yıl	-	Ewelt-Knauer et al. (2013)

2.4. Zorunlu Denetim Firması Rotasyonunun Denetim Kalitesine Etkileri Hakkında Yapılan Çalışmalar

Zorunlu denetim firması rotasyonu uygulamasının, denetim kalitesi üzerindeki etkisini araştıran çalışmalar genelde, denetim firması düzeyinde yapılan denetim rotasyonunu ya da denetim ekibi düzeyinde yapılan denetim rotasyonunu içermektedir. Her iki düzeyde yapılan zorunlu denetim rotasyonunun, denetim kalitesi üzerinde olumlu ve olumsuz etkilerinin mevcut olduğu söylenebilir.

Denetim firması düzeyindeki denetim rotasyonunun, denetim kalitesi üzerindeki etkileri hakkında yapılmış iki adet çalışma mevcuttur. İlk çalışmada, kredi yöneticilerinin konu ile ilgili algıları, ikinci çalışmada bağımsız denetçilerin konu ile ilgili algıları ölçülmüştür. İlkinde zorunlu denetim rotasyonunun, krediye onay verecek olan yetkilinin, denetimde kalite algısında bir değişiklik olmadığını göstermiştir.¹⁹ Diğer çalışmada ise, denetçilerin kendi işlerini yaparken uygulanacak olan zorunlu rotasyonun, denetim kalitesi ve denetçi bağımsızlığı üzerinde olumlu bir algı yarattığı, buna karşılık olarak denetçinin müşteri işletme ile uzun süreler

¹⁹ Bobbie W. Daniels, & Quinton Booker, "The effects of audit firm rotation on perceived auditor independence and audit quality," Research in Accounting Regulation, Elsevier, vol. 23(1), 2011, p.78-82.

boyunca çalışması sonucu edindiği tecrübeler ve bilgi birikimi üzerinde ise olumsuzluğa sebep olduğu sonucuna ulaşılmıştır.²⁰

2008 yılında Jackson, Moldrich ve Roebuck tarafından yapılan araştırmada, denetim firması düzeyinde zorunlu rotasyonun, denetim kalitesini olumsuz etkilediği tespit edilmiştir.²¹

2010 yılında Kwon, Lim ve Simnett tarafından yapılan araştırmada, zorunlu denetim firması rotasyonunun denetim firmaları ve müşteri işletmelerin maliyetlerini artırmış olmasına rağmen, denetim kalitesi üzerinde herhangi bir etkiye sahip olmadığı sonucuna varmıştır.²²

2012 yılında Cameran, Mara vd. tarafından yapılan bir diğer çalışmada ise, zorunlu denetim firması rotasyonunun, denetim kalitesini artırdığına ilişkin kanıtlara ulaşımlardır.²³

Denetim ekibi düzeyindeki denetim rotasyonunun, denetim kalitesine olan etkileri konusunda da birçok çalışma yapılmıştır. 2012 yılında Siregar vd. tarafından yapılan bir çalışmada, zorunlu denetim firması rotasyonunun ve bir işletmede yapılan denetim süresinin kısılmasının denetim kalitesini artırmadığı görüşü savunulmuştur.²⁴

2012 yılında Daugherty vd. tarafından yapılan benzer bir çalışmada, rotasyonun genellikle denetçilerin iş yükünü artırdığını, denetim kalitesi üzerinde

²⁰ Ahmed Anis, “Auditors' Perceptions of Audit Firm Rotation Impact on Audit Quality in Egypt” 2014, s:105

²¹ Andrew B. Jackson, Michael Moldrich, Peter Roebuck, 2008, “Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality”, Managerial Auditing Journal, Vol:23, No:5, s:420-437.

²² Soo Y Kwon, Young D.Lim, Roger Simnett, 2010, “Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality: Evidence from the Korean Audit Market”, Unpublished paper, Korea University, s:1-61

²³ Mara Cameran, Annalisa Prencipe, Marco Trombetta, 2012, “Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality: Evidence from the Italian Setting”, Working Paper, Università Bocconi Milan, IE Business School.

²⁴ Sylvia V.Siregar, Fitriany Amarullah, Arie Wibowa, Viska Anggraita, 2012, “Audit Tenure, Auditor Rotation, and Audit Quality: The Case of Indonesia”, Asian Journal of Business and Accounting, Vol:5, No:1, s:55-74.

dolaylı da olsa, olumsuz bir etkiye sahip olduğu ve beklenmeyen sorunlara neden olabileceği iddia edilmiştir.²⁵

2009 yılında Chi vd. tarafından yapılan bir diğer çalışmada, eski ve yeni sorumlu ortak baş denetçiler arasında denetim kalitesi açısından farklılıklar incelenmiştir. Zorunlu rotasyona tabi olan denetim firmalarında yeni sorumlu ortak baş denetçiye göre, eski denetim ekibi açısından denetim kalitesinin daha düşük olduğunu belirlenmiştir.²⁶

2012 yılında Ewelt vd. tarafından yapılan çalışmada ise, özellikle rotasyon sonrası atanan yeni sorumlu ortak baş denetçiye yönelik olarak elde edilen verilerin, denetim kalitesi ve bağımsızlık üzerinde olumlu kanıtlara ulaşıldığı gözlenmiştir.²⁷

2013 yılında Liv vd. tarafından yapılan çalışmada ise, sorumlu ortak baş denetçilerin, uzun yıllar boyunca aynı müşteri işletmede çalıştıkları için oluşan kişisel ve arkadaşlık ilişkilerinin etkisi incelenmiş, eski ve yeni sorumlu ortak baş denetçiler arasında kişisel ilişki olmadığında, denetim kalitesinin arttığı belirlenmiş; ancak eski ve yeni sorumlu ortak baş denetçiler arasında kişisel ilişki mevcut olduğunda, denetim kalitesinin büyük ölçüde düştüğü ve bazı durumlarda da, tamamen ortadan kalktığı tespit edilmiştir.²⁸

Bandyopadhyay, Chen ve Yu tarafından, 2013 yılında yapılan çalışmada, Çin’de 2004 yılında uygulanmaya başlanan denetim ekibi düzeyinde zorunlu denetim rotasyonunun, denetim kalitesi üzerindeki etkisi incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda, denetim işinin çok fazla uygulanmadığı ve yasal düzenlemelerin yetersiz olduğu bölgelerde, zorunlu denetim rotasyonu ile birlikte, denetim kalitesinin arttığı, ayrıca getirilen yasal düzenlemelerin tamamen uygulandığı tespit edilmiştir. Buna

²⁵ Brian E Daugherty, Denise Dickins, Richard C.Hatfield, Julia L Higgs, 2012, “**An Examination of Partner Perceptions of Partner Rotation: Direct and Indirect Consequences to Audit Quality**”, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol:31, No:1, s: 97-114.

²⁶ Wuchun Chi, Huichi Huang, Yichun Liao, Hong Xie, 2009, “**Mandatory Audit Partner Rotation, Audit Quality, and Market Perception: Evidence from Taiwan**”, Contemporary Accounting Research, Vol:26, No:2, s:359-391.

²⁷ Knauer C.Ewelt, Anna Gold, Christiane Pott, 2012, “**What Do We Know About Mandatory Audit Firm Rotation?**”, Institute of Chartered Accountants in Scotland (ICAS).

²⁸ Xu Li, Haoran Xu, Min Zhang, 2013, “**Mandatory Audit Partner Rotation and Audit Quality: Effect of Personal Relationships between Audit Partners**”, Working Paper, Renmin University, s:1-35.

rağmen, önceden gelişmiş denetim piyasasına sahip ve büyük denetim firmalarının bulunduğu bölgelerde, denetim kalitesinin beklenen ölçüde artmadığı tespit edilmiştir.²⁹

Çin’de, 2012 yılında Firth, Rui ve Wu tarafından yapılmış olan ve tüm rotasyon uygulamalarının, denetim kalitesi üzerindeki etkisini inceleyen tek çalışma özelliği olan çalışmada, denetim firması düzeyinde zorunlu rotasyonun, diğer rotasyon uygulamalarından farklı etkiler yarattığını gösteren bir sonuca ulaşılammıştır. Bunun yanı sıra, az gelişmiş bölgelerde bulunan denetim firmalarında, denetim raporunda belirtilen denetim görüşünün, müşteri işletmenin çıkarları doğrultusunda görüş bildirme olasılığının, denetim ekibi düzeyinde zorunlu rotasyona tabi olan denetim firmalarında, daha fazla olduğu tespit edilmiştir. İhtiyari rotasyon uygulaması yapan denetim firmalarında da aynı durum gözlemlenmiştir.³⁰

Türel, Genç, Özden ve Taş tarafından, 2017 yılında yapılan çalışmada, Türkiye’de denetim firması görev süresi ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi incelenmiş ve denetim kalitesinin, denetim firması görev süresine sınır konulduğunda, herhangi bir artışa neden olmadığına dair bazı kanıtlara ulaşılmıştır. Denetim firması değiştirildiğinde oluşabilecek ek maliyetler göz önüne alındığında, zorunlu firma rotasyonunun en az düzeyde fayda sağladığı sonucuna varılmıştır.³¹

²⁹ Sati P.Bandyopadhyay, Changling Chen, Yingmin Yu, 2013, “**Mandatory Audit Partner Rotation, Audit Market Concentration, and Audit Quality: Evidence from China**”, Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting, Vol:30, s:18-31.

³⁰ Michael Firth, Oliver M.Rui, Xi Wu, 2012, “**How Do Various Forms of Auditor Rotation Affect Audit Quality? Evidence from China**”, The International Journal of Accounting, Vol:47, No:1, s:109-138.

³¹ Ahmet Türel, Mustafa Genç, Burcu Özden, Nihat Taş, Acta Universitatis Danubius. Economica, Vol 13, No 1 (2017) “**Audit Firm Tenure and Audit Quality Implied by Discretionary Accruals and Modified Opinions: Evidence from Turkey**”

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÜLKEMİZDE DENETİM KALİTESİ ve ROTASYONUN ALGILANMASI ve UYGULANMASINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Araştırma sorusuna konu olan bağımsız denetimde zorunlu denetim firması rotasyonu, denetim faaliyetleri için önemli bir husustur. Ülkemizde ve diğer ülkelerde, zorunlu denetim firması rotasyonu konusunda farklı uygulamalar mevcuttur.

Teorik olarak incelendiğinde, zorunlu denetim firması rotasyonunun, denetim kalitesi üzerinde hem olumlu hem de olumsuz etkileri olabilir. Bir yandan, denetim kalitesini artırmanın bir yolu olarak kabul edilirken, diğer taraftan hem zaman anlamında hem de maddi anlamda maliyetli bir uygulama olarak kabul edilebilir.

Zorunlu denetim firması rotasyonunun ana faydalarından biri, denetim bağımsızlığını artırmasıdır. Müşteri işletme ile uzun süreler çalışıldığında, zaman geçtikçe, denetim ekibinin üyelerinin, bilinçsiz bir şekilde kendilerini müşteri işletmenin bir parçası olarak görebileceğini ve denetçilerin müşterilerin hesaplarının şeffaflığını ve güvenilirliğini tarafsız bir şekilde değerlendirmelerini engelleyebileceği düşünülmektedir. Bu anlamda, denetçinin görevini ve denetim faaliyetleri içerisindeki rolünü hatırlaması açısından zorunlu rotasyon etkili olabilecektir.

Denetçinin bağımsızlığının dışında, denetim firması rotasyonunun, bir diğer büyük faydası da, yeni ve taze bir bakış açısı kazandırması olacaktır. Denetçi, müşteri işletme ile uzun süre çalıştığında, bir nevi profesyonel rutine girebilir. Oysa yeni bir denetim firması, müşteri işletmenin iddia ve beyanlarına daha şüpheci bir şekilde yaklaşabilecektir.

Bu faydalara karşılık olarak, zorunlu denetim firması rotasyonunun, maliyet bölümünü oluşturan en önemli durum, yeni bir denetim firması ile çalışmanın başlangıç maliyetleridir. Müşteri işletme ile uzun süreler çalışmış olan denetçi,

müşteri işletmenin iç işleyişine ve içinde bulunduğu sektöre özgü bilgi ve tecrübelerle dair kazanımlarını kaybetmiş olacak, hem denetleyen hem de denetlenen açısından tüm bu bilgilerin tekrardan yeni gelen firmaya veya ekibe anlatılmaya çalışılmasına sebep olacaktır. Bu süreç, hem zaman kaybettirecek, hem de yeni denetçinin olası hataları görememesi ve denetim kalitesinin olumsuz etkilenmesi ile sonuçlanabilecektir.

Denetim rotasyonu konusunda birçok çalışma yapılmış olmasına rağmen, zorunlu rotasyonun denetim kalitesini ne yönde etkilediği kesin olarak tespit edilmiş değildir. Bunun nedenlerinden biri, denetim firması rotasyonunun hala az sayıda ülkede zorunlu olması ve sağlam ampirik kanıtların toplanamamasıdır. Yapılan çalışmaların çoğu, denetim rotasyonlarının ihtiyari olarak gerçekleştirildiği durumlara odaklanmıştır.

Yukarıda yer verilen açıklamalar doğrultusunda çalışmanın bu bölümünde, ilk iki bölümde yapılan tanımlamalar, konu ile ilgili olarak literatürde yer alan tartışmalar ve araştırma bulguları dikkate alınarak zorunlu denetim rotasyonunun ülkemizdeki bağımsız finansal tablo denetimi üzerindeki etkisi araştırılmıştır.

3.1. Araştırmanın Amacı ve Araştırma Sorusunun Önemi

Bu araştırmanın amacı, ülkemizde uygulanmakta olan zorunlu denetim firması rotasyonunun finansal tablo kullanıcıları tarafından algılanan denetim kalitesi üzerindeki etkisini ölçmektir. Bu amaçla, araştırmacı tarafından 13 soruluk bir ölçek geliştirilmiştir. Geliştirilen ölçek bankaların kredi tahsis birimleri, kredi analiz birimleri ve proje kredileri tahsis departmanı bölümlerinde çalışan kişilere yöneltilmiştir. Toplamda 51 kişiden cevap alınmıştır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları

Araştırmada, firmaların finansal tablolarına göre kredi veren kuruluşlardan, özel ve kamu kesim bankalarının, kredi tahsis birimleri, kredi analiz birimleri ve

proje kredileri tahsis departmanlarında görevli 51 kişinin katılımı ile bir ölçek yardımıyla veri toplanmıştır. 5’li likert tipi ölçek ile hazırlanan anket çalışması yapılmış ve sonuçlar analiz edilmiştir. Yanıtlar “1.Katılıyorum – 5.Kesinlikle Katılmıyorum” arasında derecelendirilmiştir. Araştırmaya katılan katılımcıların tamamı 10 yıl ve üzeri tecrübeye sahip ve tamamı doğrudan müşterilerinin finansal tablolarını inceleyerek ve analiz ederek kredi kararı vermektedir. Bu araştırma, konu ile direkt bağlantılı olan ve yöneltilecek sorular hakkında daha fazla bilgiye sahip olmaları açısından, sadece kamu ve özel banka çalışanları ile sınırlandırılmıştır.

Araştırmada anakütle İstanbul ilinde faaliyet gösteren özel ve kamu kesim bankaların ticari şubeleri ve genel merkezleri ile sınırlanmıştır.

Finansal tablo kullanıcılarının önemli bir bölümünü oluşturan yatırımcıların görüşleri çalışmaya dâhil edilmemiştir. Araştırma kapsamında sadece zorunlu denetim firması rotasyonu dikkate alınmış, denetim ekibi rotasyonu çalışma kapsamı dışında bırakılmıştır.

3.3. Veri Toplama Yöntemi

Araştırmada veri toplama yöntemi olarak bir ölçek kullanılmıştır. Yapılan literatür taraması sonuçları ve geçmişte yapılan araştırmalar dikkate alınarak 13 soru geliştirilmiş ve bu sorularla hazırlanan anket formu, Mart 2019’da tamamlanmıştır. Anket formu, tekrar incelendikten ve gerekli değişiklikler yapıldıktan sonra ana kütle içerisinde rastgele olarak belirlenmiş olan 51 katılımcı tarafından yanıtlanmıştır.

Katılımcılara yöneltilen sorularla, bağımlı değişken olan denetim firması rotasyonunun, denetimin kalitesini ne denli etkilediği ve ne derece önemli olduğunun değerlendirilmesi istenmiştir. Anket, “surveymonkey” adlı çevrimiçi anket programında hazırlanmış, katılımcılara elektronik olarak gönderilmiş ve veriler elektronik ortamda toplanmıştır.

3.4. Araştırmanın Bulguları

Bağımsız denetimde zorunlu firma rotasyonunun, denetim kalitesine ve denetçi bağımsızlığına etkilerinin, kredi verenler açısından nasıl algılandığına yönelik yapılan anket çalışmamızda:

- “Denetim firması rotasyonu zorunlu olduğunda, müşteri firmaya ait özel bilgi ve tecrübeye ait düşüşler yaşanır, bu da denetimin kalitesini düşürür” önerisine; toplam 51 kişi yanıt vermiş ve katılımcıların %39,22’si katılmadıklarını, %29,41’i ise katıldıklarını bildirmişlerdir.

Cevap Seçenekleri	Cevaplar	Yanıt Sayısı
Katılıyorum	%29,41	15
Kesinlikle Katılıyorum	%5,88	3
Nötr	%15,69	8
Katılmıyorum	%39,22	20
Kesinlikle Katılmıyorum	%9,80	5

- “Denetim firmaları, müşteri işletmeyle ne kadar uzun çalışırsa, denetim kalitesi o kadar yüksek olur” önerisine; toplam 51 kişi yanıt vermiş ve katılımcıların %43,14’ü katılmadıklarını, %19,61’i ise kesinlikle katıldıklarını bildirmişlerdir.

Cevap Seçenekleri	Cevaplar	Yanıt Sayısı
Katılıyorum	%17,65	9
Kesinlikle Katılıyorum	%19,61	10
Nötr	%15,69	8
Katılmıyorum	%43,14	22
Kesinlikle Katılmıyorum	%3,91	2

- “Zorunlu denetim firması rotasyonu, denetçi bağımsızlığını gerçekte artırır” önerisine; toplam 51 kişi yanıt vermiş ve katılımcıların %54,90’ı katıldıklarını, %23,53’ü ise nötr olduklarını bildirmişlerdir.

Cevap Seçenekleri	Cevaplar	Yanıt Sayısı
Katılıyorum	%54,90	28
Kesinlikle Katılıyorum	%13,73	7
Nötr	%23,53	12
Katılmıyorum	%5,88	3
Kesinlikle Katılmıyorum	%1,96	1

- “Zorunlu denetim firması rotasyonu, denetçi bağımsızlığını görünürde artırır” önerisine; toplam 51 kişi yanıt vermiş ve katılımcıların %33,33’ü katılmadıklarını, %27,45’i ise katıldıklarını bildirmişlerdir.

Cevap Seçenekleri	Cevaplar	Yanıt Sayısı
Katılıyorum	%27,45	14
Kesinlikle Katılıyorum	%13,73	7
Nötr	%25,49	13
Katılmıyorum	%33,33	17
Kesinlikle Katılmıyorum	%0	0

- “Denetim firması rotasyonu zorunlu olmalıdır” önerisine; toplam 50 kişi yanıt vermiş ve katılımcıların %36’sı katıldıklarını, %30’u ise kesinlikle katıldıklarını bildirmişlerdir.

Cevap Seçenekleri	Cevaplar	Yanıt Sayısı
Katılıyorum	%36	18
Kesinlikle Katılıyorum	%30	15
Nötr	%24	12
Katılmıyorum	%8	4
Kesinlikle Katılmıyorum	%2	1

- “Zorunlu denetim firması rotasyonu, müşteri firma ile oluşan bağlılığı azaltır” önerisine; toplam 51 kişi yanıt vermiş ve katılımcıların %47,06’sı katılmadıklarını, %24,45’i ise nötr olduklarını bildirmişlerdir.

Cevap Seçenekleri	Cevaplar	Yanıt Sayısı
Katılıyorum	%19,61	10
Kesinlikle Katılıyorum	%3,92	2
Nötr	%27,45	14
Katılmıyorum	%47,06	24
Kesinlikle Katılmıyorum	%1,96	1

- “Zorunlu denetim firması rotasyonu, müşteri firma ile ilgili uzmanlaşmayı azaltır” önerisine; toplam 51 kişi yanıt vermiş ve katılımcıların %47,06’sı katılmadıklarını, %24,49’u ise nötr olduklarını bildirmişlerdir.

Cevap Seçenekleri	Cevaplar	Yanıt Sayısı
Katılıyorum	%15,69	8
Kesinlikle Katılıyorum	%9,80	5
Nötr	%25,49	13
Katılmıyorum	%47,06	24
Kesinlikle Katılmıyorum	%1,96	1

- “Zorunlu denetim firması rotasyonu olacağı dönemlerde, nasıl olsa değişiklik yapılacağı için, hali hazırda yapılan denetimin kalitesi düşer” önerisine; toplam 51 kişi yanıt vermiş ve katılımcıların %60,78’i katılmadıklarını, %19,61’i ise nötr olduklarını bildirmişlerdir.

Cevap Seçenekleri	Cevaplar	Yanıt Sayısı
Katılıyorum	%7,84	4
Kesinlikle Katılıyorum	%7,84	4
Nötr	%19,61	10
Katılmıyorum	%60,79	31
Kesinlikle Katılmıyorum	%3,92	2

- “Zorunlu denetim firması rotasyonunun yapıldığı ilk yıl, yeni ekip henüz o müşteri firma hakkında tecrübesiz olduğundan, denetimin kalitesi düşer” önerisine; toplam 51 kişi yanıt vermiş ve katılımcıların %50,98’i katılmadıklarını, %23,53’ü ise katıldıklarını bildirmişlerdir.

Cevap Seçenekleri	Cevaplar	Yanıt Sayısı
Katılıyorum	%23,53	12
Kesinlikle Katılıyorum	%0	0
Nötr	%21,57	11
Katılmıyorum	%50,98	26
Kesinlikle Katılmıyorum	%3,92	2

- “Zorunlu denetim firması rotasyonu, müşteri firmadaki yanlış ve agresif muhasebe uygulamalarının önüne geçer” önerisine; toplam 51 kişi yanıt vermiş ve katılımcıların %58,82’i katıldıklarını, %23,53’ü ise nötr olduklarını bildirmişlerdir.

Cevap Seçenekleri	Cevaplar	Yanıt Sayısı
Katılıyorum	%58,82	30
Kesinlikle Katılıyorum	%13,73	7
Nötr	%23,53	12
Katılmıyorum	%3,92	2
Kesinlikle Katılmıyorum	%0	0

- “Halka açık şirketlerin denetim firması rotasyonu ... yılda bir zorunlu olmalıdır” önerisine; toplam 48 kişi yanıt vermiş ve katılımcılar ortalama 5 yıl olarak yanıtlamışlardır.

Yıl	Yanıtlayan Kişi Sayısı
0	20
2	5
4	4
10	20

- “Bir denetim firmasının, müşteri firmayı denetlemeye ne kadar süre devam edebileceği konusunda bir zaman sınırı oluşturmak, denetçi bağımsızlığı algısını artırmaktadır” önerisine; toplam 50 kişi yanıt vermiş ve katılımcıların %38’i katıldıklarını, %34’ü ise nötr olduklarını bildirmişlerdir.

Cevap Seçenekleri	Cevaplar	Yanıt Sayısı
Katılıyorum	%38	19
Kesinlikle Katılıyorum	%14	7
Nötr	%34	17
Katılmıyorum	%10	5
Kesinlikle Katılmıyorum	%4	2

- “Zorunlu denetim firması rotasyonu, yönetimin denetçiler üzerindeki baskısını azaltmaktadır” önerisine; toplam 51 kişi yanıt vermiş ve katılımcıların %37,25’i katıldıklarını, %31,37’ü ise nötr olduklarını bildirmişlerdir.

Cevap Seçenekleri	Cevaplar	Yanıt Sayısı
Katılıyorum	%37,26	19
Kesinlikle Katılıyorum	%11,76	6
Nötr	%31,37	16
Katılmıyorum	%17,65	9
Kesinlikle Katılmıyorum	%1,96	1

3.5. Araştırma Bulgularının Analizi

Katılımcıların verdiği yanıtlara göre; denetim firması rotasyonunun zorunlu olması gerektiği, halka açık şirketlerde zorunlu denetim rotasyonu süresinin en az 5 yıl olması gerektiği, rotasyonun, denetçi bağımsızlığını yalnızca görünürde değil gerçekte de artırdığı, bir denetim firmasının, müşteri işletmeyi denetlemesinin bir zaman sınırının var olduğunun bilinmesinin, denetçi bağımsızlığı algısını artırdığı,

müşteri işletme yönetiminin, denetçiler üzerinde yaratabileceği olası baskıların, zorunlu denetim firması rotasyonu ile önüne geçilebileceği, ayrıca rotasyonun müşteri işletmedeki yanlış ve agresif muhasebe uygulamalarını engelleyebileceği düşünülmektedir.

Ayrıca, katılımcıların yanıtlarına göre; denetim firması rotasyonu zorunlu olduğunda, müşteri işletmeye ait özel bilgi ve tecrübelerde düşüşler yaşanmayacağı, bunun da denetimin kalitesini olumsuz etkilenmeyeceği, denetimin kalitesinin müşteri firmayla çalışılan uzun sürelerden bağımsız olduğu, bunun yanı sıra zorunlu denetim rotasyonunun, denetim kalitesini olumsuz etkilemeyeceği ve uzmanlaşmayı azaltmayacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Sonuçlar toplu olarak analiz edildiğinde, zorunlu denetim rotasyonunun, bağımsızlık algısı üzerinde etkisi olduğu, denetimin kalitesine olumlu katkıları olabileceği, denetçiler üzerinde baskı kurulmasını engelleyebileceği ve zorunlu denetim firması rotasyonu süresinin 5 yıl olması gerektiği gibi kanıtlar elde edilmiş olmakla birlikte, denetim firması rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki algıyı pozitif yönde etkilediğine ilişkin güçlü sonuçlara ulaşılamamıştır.

3.6. Araştırmanın Katkıları ve Gelecekte Bu Konuda Yapılabilecek Araştırma Konuları

Bu araştırma sonucunda elde edilen bulgular sonucunda, ülkemizde KGK tarafından düzenlenen zorunlu denetim firması rotasyonunun, zayıf da olsa genel olarak desteklendiği sonucuna varılmıştır. Bu bulguların KGK'nın konu ile ilgili olarak gelecekte yapacağı düzenlemelere katkı sağlaması beklenmektedir. Gelecekte yapılacak çalışmalarda zorunlu denetim firması rotasyonunun ve zorunlu denetim ekibi rotasyonunun sadece kredi kararı veren çalışanlar tarafından değil, yatırımcılar tarafından da nasıl algılandığı araştırılabilir.

SONUÇ

Bağımsız denetim, işletmelerin kendi istekleriyle veya bağlı oldukları yasalar sebebiyle zorunlu olarak, bir bağımsız denetim şirketi veya kendi adına çalışan bağımsız denetçiler tarafından, finansal tablo denetimi yoluyla, önceden belirlenmiş kurallara uygunluğun belirlenebilmesi amacıyla yapılan bir faaliyettir. Bağımsız denetim yalnızca bir grubu değil toplumsal faydayı da olumlu etkiler. Bu anlamda bağımsız denetimin işlevini doğru bir şekilde yerine getirebilmesi için verilen denetim hizmetinin de yüksek kalitede olması gerekir.

Bu tez çalışmasında, zorunlu denetim firması rotasyonunun, algılanan denetim kalitesi üzerindeki etkisi araştırılmıştır.

Çalışmada, ilk olarak denetim ve bağımsızlık kavramları ile ilgili genel bilgiler verilmiş ve bağımsız denetimin kalitesini etkileyen faktörlere değinilmiştir. İkinci bölümde ise denetimde rotasyon, zorunlu denetim firması rotasyonunun faydalı yönlerinden ve sakıncalarından bahsedilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise ülkemizde zorunlu denetim firması rotasyonu ile ilgili algıyı ölçmek için, özel ve kamu kesim bankalarının, kredi tahsis birimleri, kredi analiz birimleri ve proje kredileri tahsis departmanlarında bulunan yönetici ve departman sorumluları ile yapılmış olan bir anket çalışmasının sonuçlarına ve analizlerine yer verilmiştir.

Bu çalışmanın sonuçlarına göre, denetim raporunu da dikkate alarak kredi kararı veren çalışanların denetimde uygulanacak zorunlu firma rotasyonunun denetçinin hem görünüşte, hem de gerçekte bağımsız olması üzerinde etkili olduğunu belirtmişlerdir.

Toplanan veriler analiz edildiğinde; denetim firması rotasyonunun zorunluluğu konusunda katılımcılar, %60'ın üzerinde bir oranla, zorunlu olmalı yanıtını verirken, yine %50'den fazlası zorunlu denetim rotasyonunun denetimin kalitesini düşürmeyeceğini belirtmişlerdir. Aynı şekilde katılımcıların %50'ye yakını, müşteri işletmeyle uzun yıllar çalışmanın denetim kalitesini olumlu etkilemeyeceğini vurgulamışlardır. Anket çalışmasındaki ilginç bulgulardan biri,

zorunlu denetim firması rotasyonunun, müşteri işletme yönetiminin denetçiler üzerindeki baskısını azaltmada önemli bir etkisinin olmadığı görüşüdür.

Ayrıca, katılımcıların yanıtlarına göre; denetim firması rotasyonu zorunlu olduğunda, müşteri işletmeye ait özel bilgi ve tecrübelerde düşüşler yaşanmayacağı, bunun da denetimin kalitesini olumsuz etkilenmeyeceği, denetimin kalitesinin müşteri firmayla çalışılan uzun sürelerden bağımsız olduğu, bunun yanı sıra zorunlu denetim rotasyonunun, denetim kalitesini olumsuz etkilemeyeceği ve uzmanlaşmayı azaltmayacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Bağımsız denetim konusunda, denetim firmalarının, denetim sözleşmesinin taraflarından hiçbirinin etkisinde kalmaması için, bağımsız denetim hizmetinin tek bir kurum çatısı altında birleştirilerek devlete bağlı olarak yürütülmesi ve denetim ücretlerinin devlet tarafından karşılanması durumunda, denetçi bağımsızlığını ne şekilde etkileyeceği konusunda yapılacak araştırmalar da bu konunun gelişmesine yardımcı olabilecektir.

Bu araştırmanın, ülkemizde ve diğer ülkelerde bağımsız finansal tablo denetimi ile ilgili düzenlemeler yapan kuruluşlara katkı sağlaması beklenmektedir.

KAYNAKÇA

- Altıntaş, Taylan
“Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesinin Algılanmasına İlişkin Bir Araştırma”, Yayımlanmış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, S.38-39
- Anis, Ahmed
“Auditors' Perceptions of Audit Firm Rotation Impact on Audit Quality in Egypt” 2014, s:105
- Arens, Alvin A., Elder, Randal J. Beasley, Mark S.
Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, 11.bs., New Jersey, Prentice Hall, 2006, p.4, p.14
- Bandyopadhyay, Sati P., Chen, Changling, Yu, Yingmin
Evidence from China”, Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting, Vol:30, s:18-31.
- Bauwhede, Vander, Willekens, Marleen
2004 Evidence on (the lack of) audit-quality differentiation in the private client segment of the Belgian audit market. European Accounting Review, 13(3), p.501–522
- Blouin, Jennifer; Grein, Barbara M.; Rountree, Brian R.
“An Analysis of Forced Auditor Change: The Case of Former Arthur Andersen Clients. The Accounting Review:” May 2007, Vol. 82, No. 3, p.621-650.
- Cameran, Mara, Prencipe, Annalisa, Trombetta, Marco
2012, “Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality: Evidence from the Italian Setting”, Working Paper, Università Bocconi Milan, IE Business School.
- Carmichael, Douglas R. , Willingham, John J., Schaller, Carol A.
Auditing Concepts and Methods, 6. bs., New York, McGraw-Hill Co., 1996, s.4.

- Catanach, Anthony H.; Walker, Paul L.
- “The International Debate Over Mandatory Audit Rotation: A Conceptual Research Framework,”** Journal of International Accounting, Auditing & Taxation, Vol: 8, 1999, Sayı: 1, s.61.
- Chen, Ken Y., Elder, Randal J. Liu, Jo-Lan
- “Auditor Independence, Audit Quality and Auditor-Client Negotiation Outcomes: Some Evidence from Taiwan”** 2005
- Chi, Wuchun, Huang, Huichi, Liao, Yichun, Xie, Hong
- “Mandatory Audit Partner Rotation, Audit Quality, and Market Perception: Evidence from Taiwan,”** Contemporary Accounting Research, Vol:26, 2009, No:2, s:359-391.
- Daniels, Bobbie W. & Booker, Quinton,
- “The effects of audit firm rotation on perceived auditor independence and audit quality”** Research in Accounting Regulation, Elsevier, vol. 23(1), 2011, p.78-82.
- Daugherty, Brian E., Dickins, Denise, Hatfield, Richard C., Higgs, Julia L.
- “An Examination of Partner Perceptions of Partner Rotation: Direct and Indirect Consequences to Audit Quality,” Auditing: A Journal of Practice & Theory,** Vol:31, 2012, No:1, p.97-114, p.98.
- Davis, Larry R., Soo B.S., Trompeter, Gregory M.
- “Auditor tenure and the ability to meet or beat earnings forecasts”.** Contemporary Accounting Research, 2009, 26: 517-548.
- DeAngelo, Linda Elisabeth
- “Auditor size and audit quality,”** Journal of Accounting and Economics, 1981, 3:3, p.183–199, p.116
- Dopuch, N., R. R. King, and R. Schwartz
- “Independence in appearance and in fact: an experimental investigation,”** Contemporary Accounting Research, 2003, 20:1, p.79–114

- Ewelt, Knauer C., Gold, Anna,
Pott, Christiane
- “What Do We Know About Mandatory Audit Firm Rotation?”**, Institute of Chartered Accountants in Scotland (ICAS),2012
- Firth, Michael, Rui, Oliver M.,
Wu, Xi
- “How Do Various Forms of Auditor Rotation Affect Audit Quality? Evidence from China”**, The International Journal of Accounting, Vol:47, No:1, 2012, s:109-138.
- Francis, J Wilson
- “What do we know about audit quality?”**
The British Accounting Review, 36(4), 2004,345–368
- Goodwin, J., Seow, J.
- “The Influence of Financial Reportig and Auditing: Perception of Auditors and Directors in Singapore”**, Accounting and Finance, p.42, 2002:200
- Güredin, Ersin
- “Denetim ve Güvence Hizmetleri”**, 11. bs., İstanbul, Arıkan Basım, 2007, sf:16
- Hussein, Fuad,
Hanefah, Mustafa
- “Overview of Surrogates to Measure Audit Quality”** International Journal of Business and Management, 8(17), 2013, p.84–91
- Jackson, Andrew B., Moldrich,
Michael, Roebuck, Peter
- “Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality”**, Managerial Auditing Journal, Vol:23, No:5,2008, s:420-437.
- Kepekçi, Celal
- Bağımsız Denetim**, Ankara: Lazer Ofset,1996, sf:7
- Kwon Soo Y., Lim, Young D.,
Simnett, Roger
- “Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality: Evidence from the Korean Audit Market”**, Unpublished paper, Korea University, 2010, s:1-61

- Lennox, C.S. **Audit Quality and Auditor Size : An Evaluation of Reputation and Deep Pockets Hypotheses.** Journal of Business Finance & Accounting, 1999, 26(7-8), p.779–805.,1999
- Li, Xu, Xu, Haoran, Zhang, Min **“Mandatory Audit Partner Rotation and Audit Quality: Effect of Personal Relationships between Audit Partners”**, Working Paper, Renmin University,2013 s:1-35.
- Mazars, McGladrey & Pullen, Ernst & Young **“Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation”**. PCAOB Release No. 2011-006. August 16, 2011. PCAOB Rulemaking Docket Matter No. 37. New York
- Messier, F.William, Glover, Steven M. ,Prawitt, Douglas F. **“Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach”**, 4. bs., McGraw Hill Irwin, Boston, 2006, s.55.
- Moizer, Peter **“Auditor reputation: the international empirical evidence,”** International Journal of Auditing 1:1, 1997, p.61–74
- Myers J.N, Myers, L.A, Omer, T.C **“Exploring the term of auditors–client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation.”** The Accounting Review, 2003, 78(3), p.782, PWC, 2012, p.3
- Pop, A. ve Iosivan, O.R. **“The Pricing Of Audit Services: Evidence From Romania”**, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 2008, p.12

Raiborn, C., Schorg, C.,
Massoud, M.

“Should Auditor Rotation Be Mandatory? The Journal of Corporate Accounting and Finance”, 2006, 17(4): 40

Ruiz-Barbadillo, E., Gomez-
Aguilar, W., Carrera, N.

“Does mandatory audit firm rotation enhance auditor independence? Evidence from Spain,” Auditing: A Journal of Practice & Theory, 2009, 28:1, 113–135

Shockley, R.A

“Perceptions of auditors’ independence: an empirical analysis,” The Accounting Review 56:4,p.,1981, 785–800

Siregar, Sylvia V.,Amarullah,
Fitriany, Wibowa, Arie,
Anggraita, Viska

“Audit Tenure, Auditor Rotation, and Audit Quality: The Case of Indonesia”, Asian Journal of Business and Accounting, Vol:5, No:1, 2012 s:55-74.

Şavlı, Tuba

“Türkiye’de Kalite Güvence Sisteminin Değerlendirilmesi”, 2. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi 8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 2007

Taylor,Donald H., Glezen,
William G.

“Auditing: Integrated Concepts and Procedures”, 7.bs., New York, John Wiley&Sons, 1997, s.3.

Tuan, Koray

Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi,
“Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulaması: Sistemin Artıları-Eksileri Üzerine Tartışmalar”, Yıl: 3, Sayı: 16, Eylül 2015, s. 291-309

Türel, Ahmet, Genç Mustafa
Özden, Burcu, Taş Nihat

Acta Universitatis Danubius. Economica,
Vol 13, No 1 (2017) **“Audit Firm Tenure and Audit Quality Implied by Discretionary Accruals and Modified Opinions: Evidence from Turkey”**.

Özçomak, M. Suphi, Oktay, Erkan; [www.malihaber.com/modules.php?name, 'Kalite Kavramındaki Gelişme'](http://www.malihaber.com/modules.php?name,Kalite_Kavramındaki_Gelişme), Atatürk Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi, c.15, sayı:3-4 Eylül 2001 s.308, Sezai Tanrıverdi, '220 Numaralı Uluslararası Standartı, Denetim Çalışmasında Kalite Kontrolü', 10.04.2006

Turner, L. E., 2000, "Independence 'matters,'" speech presented at the 28th Annual National Conference on Current SEC Developments on 6 December. Available at: <https://www.sec.gov/news/speech/spch445.htm>

GAO, 2003, "**Public accounting firms: Study on the potential effects of mandatory audit firm rotation,**"General Accounting Office, Washington, D.C., Government Printing Office

Kamu Gözetim Kurumu, Bağımsız Denetim Yönetmeliği Md.4/b RG.26.12.2012

Sermaye Piyasası Kurulu Seri:X No:22 sayılı Tebliğ, 1-3.madde

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Denetime İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik, md.13, 5.fıkra, 22.07.2006, (Değişik:RG-24/2/2013-28569).

International Federation of Accountants (IFAC), [2012], 2012Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, Section 290. 6b, p.46, <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2012-IESBA-Handbook.pdf> (checked 22 March, 2013)

Forbes Los Angeles Business Council Community Voice "**Is There Really Such A Thing As An Independent Audit?**" Dec 3, 2018,

[http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke %20kararlar%C4%B1/KAL%C4%B0TE%20KONTROL%20STANDARTLARI /kks1.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/KAL%C4%B0TE%20KONTROL%20STANDARTLARI/kks1.pdf)

<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/8091/Bir-denetim-faaliyetinin-u%CC%88stlenilmesinde-dikkat-etmem-gereken-rotasyon-su%CC%88relerine-ilis%CC%A7kin-du%CC%88zenlemeler-nelerdir?>

Cameran et al. (2015)

Ewelt-Knauer et al. (2012)

EY Transparency Report 2013

EY Transparency Report 2014

EY Transparency Report 2014 and <https://www.icaew.com>

André et al. (2015) and Francis et al. (2009)

Harris and Whisenant (2012)

IAESB, 2006; ISO 19011: 2011

IFAC Ethical Rules 2009, Section 290 p.6

Information retrieved directly via the EY network

ISA 200, md.A16

Kwon et al. (2014)

Lennox et al. (2014)

Ruiz-Barbadillo et al. (2009)

SEC Open Meeting on the PCAOB 2014 Budget

Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu Yayınları 2014:549, Ankara

<http://anale.feaa.uaic.ro/> and Ewelt-Knauer et al. (2012)

<http://ey.com/Publications>

<http://ey.com/Publications>

<http://lup.lub.lu.se/search/>

<http://www.cga-canada.org>

<http://www.cpaaustralia.com.au>

<http://www.cpaireland.ie>

<http://www.crowehorwath.net>

<http://www3.lrs.lt/>

<https://torontoist.com/2013/08/historicist-the-home-banks-house-of-cards/>

<https://www.gov.uk/>

EK:1 KREDİ VERENLER İÇİN UYGULANAN ANKET SORULARI

1-Denetim firması rotasyonu zorunlu olduğunda, müşteri firmaya ait özel bilgi ve tecrübeye ait düşüşler yaşanır, bu da denetimin kalitesini düşürür.

Katılıyorum

Kesinlikle Katılıyorum

Nötr

Katılmıyorum

Kesinlikle Katılmıyorum

2-Denetim firmaları, müşteriyle ne kadar uzun süre çalışırsa, denetim kalitesi o kadar yüksek olur.

Katılıyorum

Kesinlikle Katılıyorum

Nötr

Katılmıyorum

Kesinlikle Katılmıyorum

3-Zorunlu denetim firması rotasyonu, denetçi bağımsızlığını gerçekte artırır.

Katılıyorum

Kesinlikle Katılıyorum

Nötr

Katılmıyorum

Kesinlikle Katılmıyorum

4-Zorunlu denetim firması rotasyonu, denetçi bağımsızlığını görünürde artırır.

Katılıyorum

Kesinlikle Katılıyorum

Nötr

Katılmıyorum

Kesinlikle Katılmıyorum

5-Denetim firması rotasyonu zorunlu olmalıdır.

Katılıyorum

Kesinlikle Katılıyorum

Nötr

Katılmıyorum

Kesinlikle Katılmıyorum

6-Zorunlu denetim firması rotasyonu, müşteri firma ile oluşan bağlılığı azaltır.

Katılıyorum

Kesinlikle Katılıyorum

Nötr

Katılmıyorum

Kesinlikle Katılmıyorum

7-Zorunlu denetim firması rotasyonu, müşteri firma ile ilgili uzmanlaşmayı azaltır.

Katılıyorum

Kesinlikle Katılıyorum

Nötr

Katılmıyorum

Kesinlikle Katılmıyorum

8-Zorunlu denetim firması rotasyonu olacağı dönemlerde, nasıl olsa değişiklik yapılacağı için, halihazırda yapılan denetimin kalitesi düşer.

Katılıyorum

Kesinlikle Katılıyorum

Nötr

Katılmıyorum

Kesinlikle Katılmıyorum

9-Zorunlu denetim firması rotasyonunun yapıldığı ilk yıl, yeni ekip henüz o müşteri firma hakkında tecrübesiz olduğundan denetimin kalitesi düşer.

Katılıyorum

Kesinlikle Katılıyorum

Nötr

Katılmıyorum

Kesinlikle Katılmıyorum

10-Zorunlu denetim firması rotasyonu, müşteri firmadaki yanlış ve agresif muhasebe uygulamalarının önüne geçer.

Katılıyorum

Kesinlikle Katılıyorum

Nötr

Katılmıyorum

Kesinlikle Katılmıyorum

11-Halka açık şirketlerin denetim firması rotasyonu 0-10 yıl arasında ... yılda bir zorunlu olmalıdır.

12-Bir denetim firmasının, müşteri firmayı denetlemeye ne kadar süre devam edebileceği konusunda bir zaman sınırı oluşturmak, denetçi bağımsızlığı algısını artırmaktadır.

Katılıyorum

Kesinlikle Katılıyorum

Nötr

Katılmıyorum

Kesinlikle Katılmıyorum

13-Zorunlu denetim firması rotasyonu, yönetimin denetçiler üzerindeki baskısını azaltmaktadır.

Katılıyorum

Kesinlikle Katılıyorum

Nötr

Katılmıyorum

Kesinlikle Katılmıyorum